



Instituto Superior  
de Ciências Sociais e Políticas  
UNIVERSIDADE DE LISBOA

U LISBOA

UNIVERSIDADE  
DE LISBOA

# A Implementação do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses

**Nome da Autora: Ana Luísa Alcobia Pereira**

Nome da Orientadora: Mestre Ana Lúcia Romão

Nome da Coorientadora: Doutora Elisabete Reis Carvalho

Dissertação para obtenção de grau de Mestre  
em Administração Pública

Lisboa

2014

VALORIZAMOS PESSOAS

## **Agradecimentos**

A realização desta Dissertação de Mestrado não seria possível sem a colaboração e apoio incondicional de algumas pessoas às quais não posso deixar de agradecer.

Em primeiro lugar gostaria de agradecer à minha orientadora Professora Mestre Ana Lúcia Romão por orientar esta investigação, pela disponibilidade demonstrada e pela imprescindível colaboração ao longo do desenvolvimento desta investigação.

À Professora Doutora Elisabete Reis de Carvalho pela colaboração na formulação do problema da investigação e pela partilha conhecimentos na Disciplina de Metodologia de Investigação da Administração Pública que assumiram grande importância no desenvolvimento da investigação.

À Professora Dra. Betina Cavaco de São Pedro pela colaboração e disponibilidade demonstrada no tratamento dos dados em termos da aplicação informática ARC-GIS.

Ao Professor Doutor Modesto Cal Vasques pela colaboração imprescindível no tratamento dos dados e na interpretação dos resultados em termos da aplicação informática SPSS.

Aos inquiridos dos municípios que despenderam do seu tempo para responderem ao questionário e sem os quais a realização desta investigação empírica não teria sido possível.

Por fim, mas não menos importantes aos meus pais, ao meu namorado e aos meus amigos pelo apoio incondicional, pelo incentivo que me incutiram e pela paciência demonstrada ao longo deste percurso.

## Resumo

A necessidade de conter a despesa pública e as fortes restrições orçamentais pressionaram os municípios, a aumentar os índices de eficiência, de eficácia e de qualidade no serviço prestado. O Sistema de Contabilidade de Custos (SCC) é um instrumento de apoio à gestão na tomada de decisão que permite a racionalização dos recursos públicos e o controlo rigoroso dos custos. As reformas da *New Public Management* permitiram a introdução deste sistema no Setor Público e em 2002 o POCAL tornou-o de aplicação obrigatória nos municípios.

Neste contexto a presente investigação tem como objetivos principais estudar aprofundadamente a implementação do SCC nos municípios portugueses, analisar a utilidade da informação produzida por este sistema e o seu contributo para o nível de eficiência nos municípios.

Na investigação empírica, a partir da análise de artigos científicos publicados na literatura da Administração Pública, elaborámos um questionário (distribuído pelos 308 municípios), o qual, foi utilizado como ferramenta na operacionalização da investigação e na prossecução dos objetivos traçados. Os resultados demonstraram que 58% dos inquiridos já implementou o SCC encontrando-se numa fase de implementação intermédia. Contudo, os *outputs* produzidos pelo sistema, têm ainda uma utilização reduzida, não contribuindo de forma efetiva para a eficiência dos municípios.

**Palavras-Chave:** Contabilidade de Custos; Sistema de Contabilidade de Custos (SCC); POCAL; Municípios; Utilidade e Eficiência.

## Abstract

The need to contain public expenditure and severe budget constraints have pushed municipalities to increase the rates of efficiency, effectiveness and quality of service provided. The Cost Accounting System (CMS) is a tool to support management decision making that allows the rationalization of public resources and strict cost control. The New Public Management reforms allowed the introduction of this system in the Public Sector, and in 2002 POCAL made it mandatory in the municipalities.

In this context, this research aims to study in depth the main implementation of the SCC in the Portuguese municipalities, analyzes the usefulness of the information produced by this system and its contribution to the efficiency level of the municipalities.

In empirical research, based on the analysis of scientific papers published in the literature of public administration, drafted a questionnaire (distributed to 308 municipalities), which was used as a tool in operational research and the pursuit of goals. The results showed that 58% of the respondents have already implemented the SCC lying in the implementation phase intermediate. However, the outputs produced by the system still have limited use, not contributing effectively to the efficiency of municipalities.

**Keywords:** Cost Accounting, Cost Accounting System (CMS), POCAL; Municipalities, Utility and Efficiency.



## Índice

Agradecimentos .....	ii
Resumo .....	iii
Abstract.....	iv
Índice de Quadros .....	vii
Índice de Tabelas .....	vii
Índice de Figuras .....	viii
Índice de Mapas.....	ix
Índice de Gráficos.....	ix
Siglas .....	x
Abreviaturas.....	x
1 Introdução .....	1
2 Conceptualização – Moldura Teórica.....	3
2.1 Contabilidade .....	3
2.1.1 Sistemas de Contabilidade.....	7
2.2 Contabilidade Analítica ou de Gestão .....	8
2.3 Contabilidade de Custos .....	9
2.3.1 Sistemas de Contabilidade de Custos .....	11
2.3.2 Classificação dos Custos .....	12
2.3.3 Sistemas de Custeio.....	15
2.3.4 Métodos de Apuramento dos Custos .....	18
2.4 Contabilidade de Custos no Setor Público Administrativo (SPA) – Municípios .....	21
2.4.1 Introdução da Contabilidade no SPA – Municípios .....	23
2.4.2 Importância da Contabilidade de Custos no SPA – Municípios .....	25
2.4.3 Fatores Impulsionadores da Implementação de um SCC nos Municípios	26
2.4.4 Fatores Condicionadores da Implementação de um SCC nos Municípios	30
2.4.5 Sistema de Contabilidade de Custos proposto pelo POCAL.....	30
2.4.6 Lacunas do Sistema de Contabilidade de Custos proposto pelo POCAL	36
3 Investigação Empírica .....	38
3.1 Problema de Investigação, Finalidade e Objetivos .....	38
3.2 Modelo de Análise .....	39
3.3 Hipóteses.....	40

3.4	População .....	42
3.5	Metodologia de Investigação .....	44
3.5.1	Técnica adotada na Recolha de Dados .....	45
3.5.2	Tratamento dos dados .....	47
3.6	Variáveis em Estudo .....	48
3.7	Resultados da Investigação Empírica .....	49
3.7.1	Caracterização dos Inquiridos .....	49
3.7.2	Análise Descritiva dos Resultados .....	57
3.7.3	Análise das Hipóteses da Investigação Empírica .....	73
3.7.4	Discussão dos Resultados Obtidos .....	86
4	Conclusões, Limitações e Recomendações Futuras .....	89
5	Bibliografia.....	92
Anexos	.....	97

## Índice de Quadros

Quadro 1: Destinatários da Contabilidade de Custos .....	11
Quadro 2: Hipóteses a Testar no Desenvolvimento da Investigação .....	41

## Índice de Tabelas

Tabela 1: Implementação do SCC nos Municípios Inquiridos.....	57
Tabela 2: Fatores Impulsionadores da Implementação do SCC nos Municípios Adotantes .....	61
Tabela 3: Sistema de Apuramento de Custos Municípios Adotantes.....	62
Tabela 4: Imputação dos Custos Indiretos nos Municípios Adotantes.....	64
Tabela 5: Fases de Implementação do SCC nos Municípios Adotantes .....	65
Tabela 6: Repercussão da Informação Produzida pelo SCC nos Municípios Adotantes	66
Tabela 7: Utilização da Informação Produzida pelo SCC nos Municípios Adotantes...	67
Tabela 8: Contributo da Contabilidade de Custos para a Eficiência dos Municípios Adotantes .....	68
Tabela 9: Fatores Condicionadores da Implementação do SCC para os Municípios Adotantes .....	71
Tabela 10: Fatores Condicionadores da Implementação do SCC para os Municípios não Adotantes .....	72
Tabela 11: Testes não Paramétricos – Hipótese 1 .....	74
Tabela 12: Localização Geográfica (NUT III) vs Implementação do SCC .....	75
Tabela 13: Testes não Paramétricos – Hipótese 2 .....	76
Tabela 14: Dimensão vs Implementação do SCC .....	76
Tabela 15: Cruzamento das Variáveis Dimensão vs Repercussão da Informação Produzida pelo SCC na Melhoria da Gestão do Município .....	78
Tabela 16: Cruzamento das Variáveis Dimensão vs Utilização da Informação produzida pelo SCC a nível Interno .....	78
Tabela 17: Cruzamento das Variáveis Dimensão vs Utilização da Informação produzida pelo SCC a nível Externo .....	79
Tabela 18: Coeficientes de Correlação entre a Fase de Implementação do SCC e os Fatores Explicativos – Hipótese 3 .....	81
Tabela 19: Testes não Paramétricos – Hipótese 4 .....	82

Tabela 20: Utilização da Informação Produzida pelo SCC vs Grau de Execução Orçamental.....	83
Tabela 21: Utilização da Informação Produzida pelo SCC a Nível Interno vs Fases de Implementação do SCC .....	84
Tabela 22: Testes não Paramétricos – Hipótese 5 .....	85
Tabela 23: Eficiência Financeira vs Implementação do SCC .....	86

## **Índice de Figuras**

Figura 1: Principais Decretos-Lei que introduziram alterações no POC.....	4
Figura 2: Funções da Contabilidade .....	5
Figura 3: Divisões da Contabilidade .....	6
Figura 4: Diferenças entre a Contabilidade Geral ou Financeira e a Contabilidade Analítica ou de Gestão.....	7
Figura 5: Fases da Contabilidade Analítica ou de Gestão .....	8
Figura 6: Sistema de Contabilidade de Custos .....	11
Figura 7: Requisitos de um Sistema de Contabilidade de Custos .....	12
Figura 8: Critérios de Classificação dos Custos .....	13
Figura 9: Métodos de Imputação dos Custos Indiretos .....	14
Figura 10: Sistemas de Custeio .....	15
Figura 11: Especificidades dos Sistemas de Custeio Tradicionais.....	16
Figura 12: Apuramento dos Custos: Método Direto e Método Indireto .....	19
Figura 13: Fases de Apuramento dos Custos através do Método das Secções Homogéneas .....	21
Figura 14: Constituição do Setor Público em Portugal .....	22
Figura 15: Mudança de Paradigma na Ciência da Administração.....	24
Figura 16: Sistema de Contabilidade de Custos definido pelo POCAL.....	31
Figura 17: Reclassificação dos Custos segundo a sua Relação com o Objeto de Custo	33
Figura 18: Circuito de Apuramento dos Custos .....	36
Figura 19: Modelo de Análise Inicial da Problemática de Investigação: Contabilidade de Custos .....	40

## Índice de Mapas

Mapa 1: População em Análise .....	42
Mapa 2: NUT III.....	44
Mapa 3: Taxa de Resposta: NUT III – Continente.....	50
Mapa 4: Taxa de Resposta: NUT III – Regiões Autónomas: Açores e Madeira.....	51
Mapa 5: Taxa de Implementação do SCC nas NUT III – Continente.....	58
Mapa 6: Taxa de Implementação do SCC nas NUT III – Continente.....	59

## Índice de Gráficos

Gráfico 1: Dimensão dos Municípios Inquiridos de acordo com o Critério do Número de Habitantes .....	52
Gráfico 2: Dimensão dos Municípios Inquiridos de acordo com o Critério do Número de Trabalhadores .....	53
Gráfico 3: Receitas dos Municípios Inquiridos no ano de 2011 .....	54
Gráfico 4: Independência Financeira dos Municípios Inquiridos no ano de 2011.....	55
Gráfico 5: Eficiência Financeira dos Municípios Inquiridos no ano de 2011 .....	56
Gráfico 6: Ano de Implementação do SCC nos Municípios Adotantes.....	60
Gráfico 7: Forma de Apuramento de Custos nos Municípios Adotantes.....	62
Gráfico 8: Utilização do Método das Secções Homogéneas nos Municípios Adotantes.....	63
Gráfico 9: Base de Imputação dos Custos Indiretos nos Municípios Adotantes.....	64
Gráfico 10: Aumento do Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa nos Municípios Adotantes – Questão Qualitativa.....	69
Gráfico 11: Aumento do Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa nos Municípios Adotantes: Questão Quantitativa – 1ª Parte .....	69
Gráfico 12: Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa Ano de 2011 nos Municípios Adotantes: Questão Quantitativa – 2ª Parte .....	70
Gráfico 13: Ano de Previsão de Implementação do SCC nos Municípios não Adotantes .....	73

## Siglas

ABC – *Activity Based Costing*

AECA – *Asociación Española de Contabilidad e Administración de Empresas*

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGAL – Direção Geral das Autarquias Locais

FASAB – *Federal Accounting Standards Advisory Board*

IGAE – *Intervención General de la Administración del Estado*

INE – Instituto Nacional de Estatística

LCPA – Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso

LFL – Lei das Finanças Locais

NPM – *New Public Management*

NUTS – Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade Pública do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RGTA – Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais

SATAPOCAL – Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

SCC – Sistema de Contabilidade de Custos

SPA – Setor Público Administrativo

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

## Abreviaturas

n.º - Número.

## 1 Introdução

A atual conjuntura económica e o cenário de escassez de recursos que as Autarquias Locais em geral e os municípios em particular enfrentam, para fazer face ao acréscimo constante das necessidades locais suscitam várias dificuldades e desequilíbrios na gestão municipal, pelo que, torna-se necessário recorrer a instrumentos, que apoiem a gestão na tomada de decisão, que racionalizem os recursos públicos, que propiciem o controlo rigoroso dos custos e aumentem a responsabilidade inerente ao dever de prestação de contas (*accountability*) e da análise custo-benefício (*value for money*), como é o caso do SCC.

A implementação do SCC no Setor Público resultou da adoção de técnicas de gestão privada que ocorreram no âmbito da Reforma Administrativa. No caso dos municípios a implementação do SCC foi impulsionada por vários diplomas, no entanto, a sua obrigatoriedade foi instituída pela entrada em vigor do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) em 2002.

Neste contexto torna-se relevante determinar se o SCC já se encontra implementado nos municípios portugueses, a fase de implementação e se os *outputs* produzidos estão ser utilizados no sentido de otimizar, a qualidade, a transparência, a *accountability* e a eficiência e garantir a correta gestão dos recursos públicos existentes numa lógica de economia, eficiência e eficácia, pois apesar de nos últimos anos terem sido desenvolvidos algumas investigações empíricas nesta área ainda existem muitas questões em aberto, que justificam a continuidade de investigações deste tipo (Gomes, Carvalho e Fernandes, 2009). Deste modo, elaborámos um questionário que foi distribuído pelos 308 municípios que compõem a população em análise. A aplicação do questionário teve como objetivos, caracterizar os municípios respondentes, determinar os fatores impulsionadores e condicionadores da implementação do SCC, aferir acerca da fase em que se encontra implementação do SCC, averiguar acerca das regras que estão a ser seguidas na implementação do SCC e se as mesmas estão de acordo com as regras definidas no POCAL, determinar a utilidade retirada do SCC em termos de utilização dos *outputs* produzidos pelo sistema e determinar o contributo deste sistema para a eficiência dos municípios em termos de redução dos desvios entre custos reais e custos previsionais.

A investigação empírica encontra-se estruturada em quatro partes fundamentais, de forma a responder aos objetivos propostos.

Na primeira parte, Introdução, apresentámos o tema, justificando a escolha do mesmo e apresentámos estrutura da Dissertação.

Na segunda parte, Conceptualização e Moldura Teórica, enquadrámos o tema da investigação abordando as temáticas da Contabilidade em Geral, da Contabilidade Analítica e de Gestão, da Contabilidade de Custos e da Contabilidade de Custos no Setor Público Administrativo, mais concretamente nos municípios, ou seja, neste capítulo desenvolvemos a evolução da Contabilidade, as suas divisões, as suas especificidades, a introdução/Importância da Contabilidade/Contabilidade de Custos no Setor Público Administrativo e as regras estabelecidas em matéria de Contabilidade de Custos no âmbito do POCAL.

Na terceira parte, investigação empírica, apresentámos o Problema de Investigação, as Finalidades e Objetivos inerentes ao mesmo, o Modelo de Análise, as Hipóteses a testar, a População objeto de análise, a Metodologia de Investigação adotada, as Variáveis em Estudo, os Resultados da investigação empírica obtidos através dos quais foram confirmadas ou não cada uma das hipóteses de investigação formuladas e a Discussão dos Resultados que teve subjacente outras investigações realizadas sobre esta temática em Portugal.

Por fim, na Conclusão procedemos à síntese da investigação desenvolvida na qual apresentamos resultados obtidos de modo a responder às questões colocadas no Modelo de Análise, expomos as principais limitações com que nos deparámos e apresentamos sugestões para investigações futuras.



## 2 Conceptualização – Moldura Teórica

### 2.1 Contabilidade

A origem da Contabilidade advém da necessidade sentida pelo homem de colmatar as deficiências da memória, de acordo com um processo de classificação e registo, o qual permite determinar em qualquer momento as variações sucessivas de determinadas grandezas (Borges, Rodrigues e Rodrigues, 2003).

A Contabilidade sofreu alterações significativas relacionadas com o tipo de gestão: gestão tradicional (a Contabilidade utilizava processos de registo muito rudimentares e tinha apenas como finalidades colmatar as limitações da memória humana e constituir um elemento de prova entre as partes discordantes) e gestão moderna (a Contabilidade não se limita a relembrar o passado, transformou-se numa fonte de informação que proporciona detalhadamente e em qualquer momento informação sobre a situação da Organização e dos seus negócios, que permite conhecer o futuro, planear a atividade, estabelecer objetivos e auxiliar a gestão).

Em Portugal, destacam-se dois momentos fundamentais na história da Contabilidade, o anterior a 1977, marcado pela ausência de normalização contabilística<sup>1</sup> e após 1977 marcado pela existência de normalização contabilística, a qual travou a indisciplina orçamental sentida até 1977.

A normalização contabilística possibilitou o acesso a informação mais uniforme e precisa, maior fiabilidade dos dados contabilísticos, elaboração de estatísticas com menor erro, interpretação dos dados contabilísticos por qualquer técnico de contabilidade e a uniformização do ensino da Contabilidade.

A figura seguinte apresenta os principais Decretos-Lei que introduziram alterações no Plano Oficial de Contabilidade (POC) em Portugal.

---

<sup>1</sup>“Conjunto de ações tendentes a criar uma organização contabilística uniforme que começa na terminologia e conceção de um plano de contas, prosseguindo na escolha dos esquemas e regras de contabilização uniformemente adotadas e culminando na elaboração de modelos das demonstrações financeiras.” (Nabais e Nabais, 2010, p. 55).

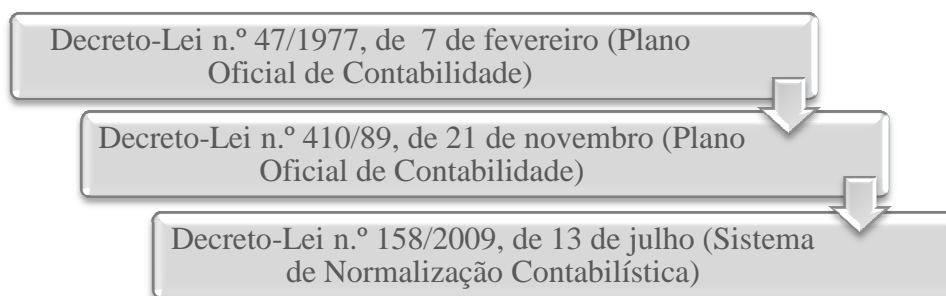


Figura 1: Principais Decretos-Lei que introduziram alterações no POC (Fonte: Elaboração Própria)

A globalização da atividade económica e as alterações verificadas no seio das Organizações suscitaram a necessidade de estas serem cada vez mais competitivas e por conseguinte efetuarem uma gestão cada vez mais eficaz dos seus recursos. A gestão eficaz dos recursos faculta-nos informação contabilística relevante sobre a Organização no seu conjunto (exemplo, informação sobre as despesas com o pessoal, as despesas fixas etc.), materializada através da Contabilidade Geral e sobre determinadas áreas da Organização ou segmentos (exemplo: produtos, projetos etc.), concretizada através da Contabilidade Analítica ou de Gestão. (Borges, Rodrigues e Rodrigues, 2003).

De acordo com Gonçalves da Silva (citado por Borges, 2003, p. 23) a Contabilidade pode ser entendida em dois sentidos distintos: restrito (*strictu sensu*) e Lato (*lato sensu*).

Em sentido restrito (*strictu sensu*) a Contabilidade é a técnica que permite registar todas as alterações ocorridas no património de qualquer Organização, durante o exercício da sua atividade, o que permite aferir em qualquer altura a sua composição e o seu valor.

Em sentido lato (*lato sensu*) a Contabilidade é a ciência dos processos descritivo-quantitativos usados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão, que disponibiliza informação (expressa em unidades monetárias) que influencia a tomada de decisões de gestão.

De forma geral podemos dizer que a Contabilidade é a ciência de natureza económica que faculta informação em termos quantitativos e muitas vezes expressa em unidades monetárias que auxilia a tomada de decisões, o planeamento, o controlo das fontes e operações e a avaliação de desempenho de uma Organização (Estes, 1992).

A Contabilidade desempenha assim um conjunto de funções como podemos visualizar na figura seguinte.

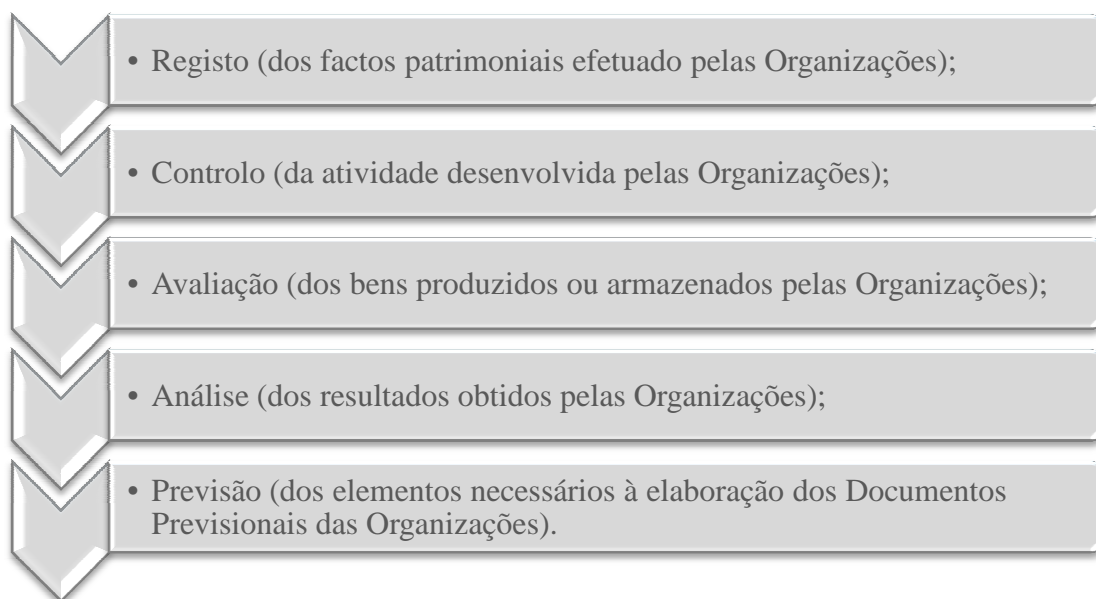


Figura 2: Funções da Contabilidade (Fonte: Adaptado de Silva e Matos, 1999)

A Contabilidade proporciona-nos informação sobre a situação económica/financeira de uma Organização, a todo momento, pelo que, deve respeitar as seguintes características (SATAPOCAL, 2006):

- Relevância: representa a qualidade da informação que guia as decisões da Organização, auxiliando-a na avaliação dos vários acontecimentos e na determinação ou correção da sua avaliação;
- Fiabilidade: representa a qualidade da informação, evitando os erros materiais e as análises subjetivas, aproximando-a o mais possível da realidade, auxiliando assim a tomada de decisão;
- Comparabilidade: assegura que os dados financeiros são registados de forma consistente ao longo do tempo de modo a identificar tendências.

A Contabilidade recolhe e processa a informação através de duas formas distintas como podemos visualizar na figura seguinte:

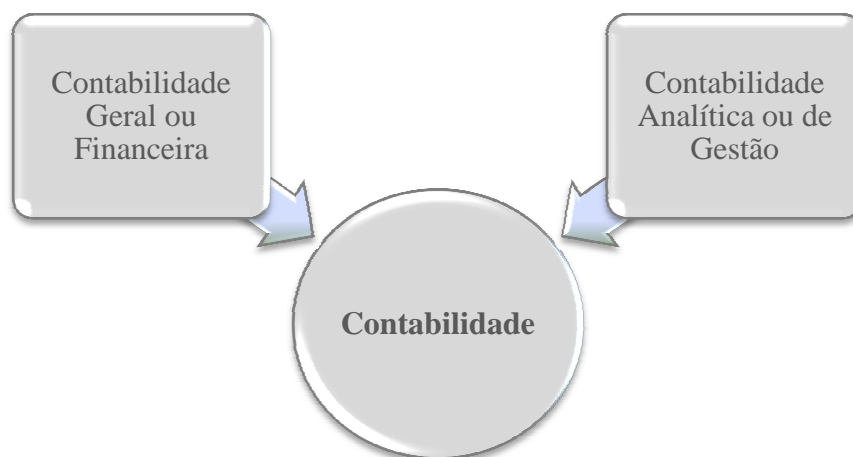


Figura 3: Divisões da Contabilidade (Fonte: Elaboração Própria)

A Contabilidade Geral ou Financeira traduz a situação financeira da Organização para o exterior através das demonstrações periódicas (Balanço, Demonstração de Resultados, Demonstração de Fluxos de Caixa e a Demonstração de Alterações de Capital Próprio), enquanto que, a Contabilidade Analítica ou de Gestão, determina os custos de produção por centros de custos e por produtos, facultando um conjunto de informação específica sobre a atividade interna da Organização. (Nabais, 2010)

Estas duas divisões da Contabilidade complementam-se entre si apesar de serem autónomas e apresentarem diferenças.

A figura seguinte apresenta as diferenças existentes entre a Contabilidade Geral ou Financeira e a Contabilidade Analítica ou de Gestão.

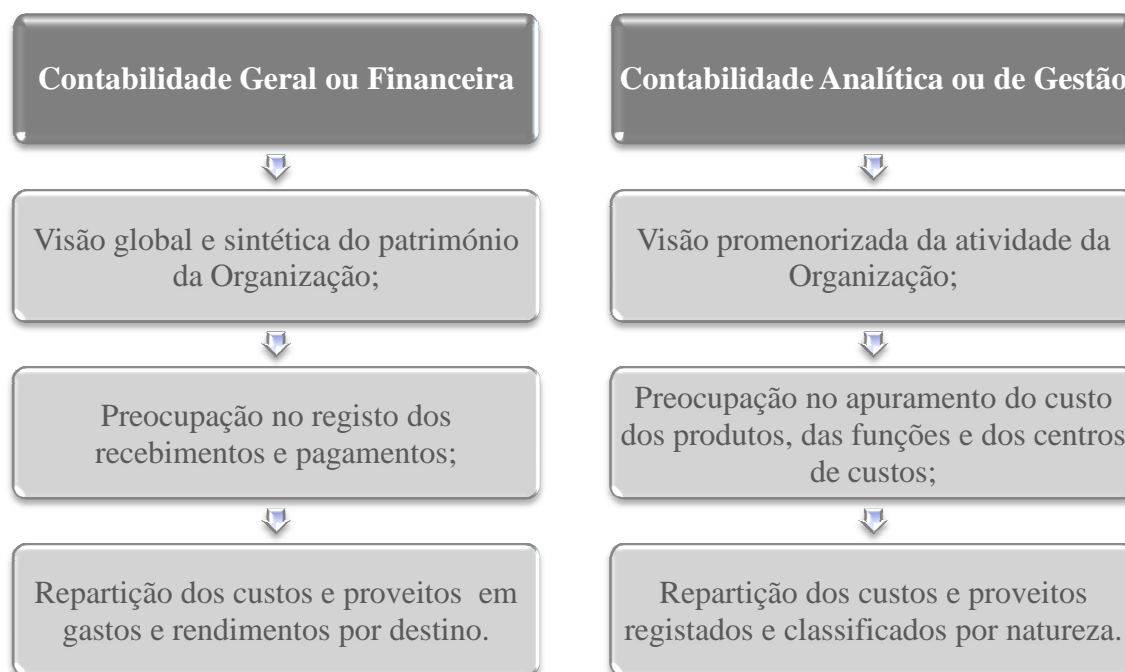


Figura 4: Diferenças entre a Contabilidade Geral ou Financeira e a Contabilidade Analítica ou de Gestão  
(Fonte: Adaptado de Nabais e Nabais, 2010)

### **2.1.1 Sistemas de Contabilidade**

Os Sistemas de Contabilidade são sistemas que permitem a articulação da Contabilidade Geral ou Financeira com a Contabilidade Analítica ou de Gestão.

Existem dois tipos de Sistemas de Contabilidade:

- Sistemas Monistas;
- Sistemas Dualistas.

Nos Sistemas Monistas a Contabilidade Geral ou Financeira e a Contabilidade Analítica ou de Gestão estão interligadas constituindo um único sistema.

Nos Sistemas Dualistas existem dois Sistemas de Contas diferentes, um para a Contabilidade Geral ou Financeira e outro para a Contabilidade Analítica ou de Gestão. Os Sistemas Dualistas podem repartir-se em dois tipos: Duplo Contabilístico (a Contabilidade Geral ou Financeira e Contabilidade Analítica ou de Gestão são dirigidas pelo método digráfico ou das partidas dobradas, pois os resultados obtidos pelos dois tipos de contabilidade são aferidos através de contas “especiais” – contas refletidas (Pereira e Franco, 1994)) e Duplo Misto (a Contabilidade Analítica ou de Gestão é realizada através de mapas e registos tendo subjacente valores aproximados).

## 2.2 Contabilidade Analítica ou de Gestão

A Contabilidade Analítica ou de Gestão foi evoluindo ao longo dos tempos passando por fases distintas. A figura seguinte apresenta as quatro fases da Contabilidade Analítica ou de Gestão. (Franco, et al., 2005).

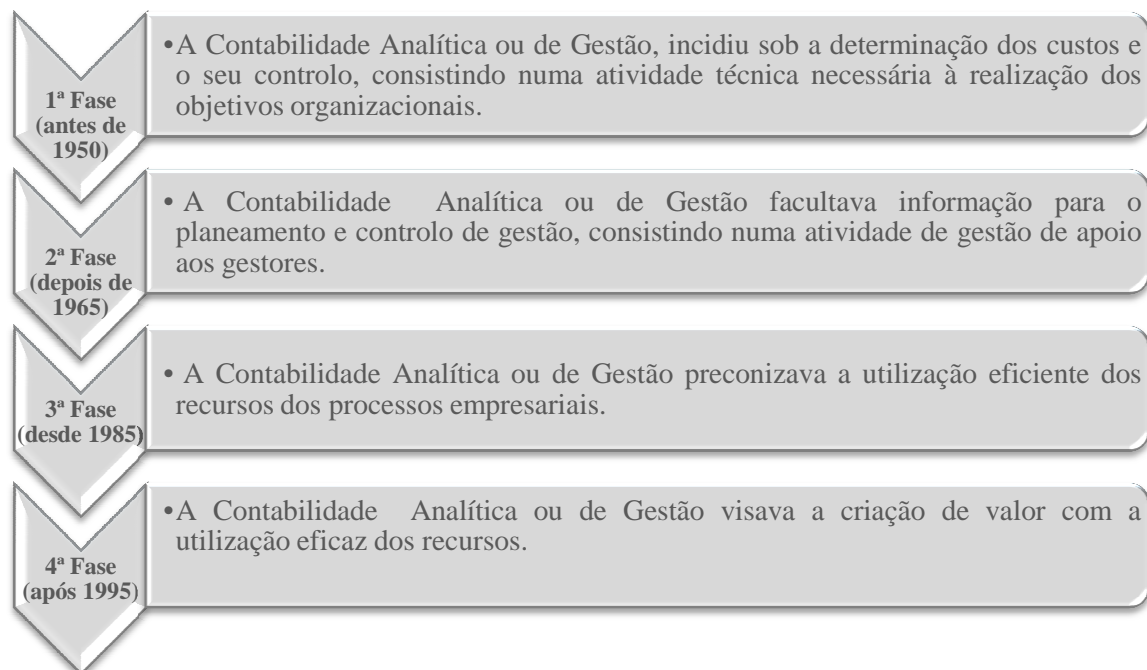


Figura 5: Fases da Contabilidade Analítica ou de Gestão (Fonte: Adaptado, de Franco et al., 2005)

As fases enunciadas configuram a adaptação da Contabilidade Analítica ou de Gestão à evolução das Organizações através da reestruturação das tecnologias anteriores, o que possibilitará o ajustamento a novas condições. Este tipo de contabilidade visa a sobrevivência e o sucesso da Organização num contexto mudança, dinâmico e competitivo. A Contabilidade Analítica ou de Gestão é a componente do processo de gestão centrada na utilização eficiente e eficaz dos recursos, que incrementa valor à Organização, ao analisar de forma permanente se os recursos estão a ser corretamente utilizados, interligando-se na ótica dos recursos com as outras variáveis do processo (Franco et al., 2005).

De acordo com Caiado (2012), a Contabilidade Analítica ou de Gestão caracteriza-se por orientar-se para as necessidades específicas de cada Organização não apresentando constrangimentos de forma, destinar-se a servir todos os responsáveis da Organização independentemente da posição hierárquica, utilizar as informações e os documentos subjacentes à Contabilidade Geral, fornecer informações atempadas e

atualizadas, direcionar-se para o futuro auxiliando o planeamento operacional e dar ênfase às responsabilidades através do controlo periódico das realizações e previsões.

Em suma, a Contabilidade Analítica ou de Gestão tem um campo de atuação mais alargado, do que, a Contabilidade Geral ou Financeira, uma vez que, para além das características apresentadas tem liberdade de atuação não estando limitada às normas de Contabilidade Internacional (Caiado, 2012).

A Contabilidade Analítica ou de Gestão tem como objetivos (Nabais, 2010):

- Identificar os custos, os proveitos e os resultados dos produtos por departamentos e funções;
- Aferir a rendibilidade dos departamentos e produtos;
- Avaliar certos elementos do Balanço;
- Estabelecer responsabilidades entre os diferentes agentes de cada uma das secções da Organização;
- Definir previsões;
- Calcular desvios em matérias-primas, em mão-de-obra e na atividade.

A Contabilidade Analítica ou de Gestão engloba três subconjuntos não autónomos de atividades e tecnologias: Contabilidade de Custos, Contabilidade de Gestão Operacional e Contabilidade de Gestão Estratégica. Estes três subconjuntos respeitam a diferentes estádios de evolução das Organizações que atuam em contextos dinâmicos e competitivos facultando informação em tempo real (Franco et al., 2005).

## **2.3 Contabilidade de Custos**

A Contabilidade de Custos concentra-se na análise de todos os custos da organização, consistindo na perspetiva privada no sistema que visa proporcionar informação sustentada de avaliação da performance económica da atividade da Organização a ter em conta no planeamento e na execução das funções de controlo, preocupando-se com a acumulação dos custos, com a valorização de existências e com o cálculo dos custos dos produtos (Belkaoui, 1998).

Na perspetiva Pública a Contabilidade de Custos é o sistema que regista e analisa pormenorizadamente, as componentes do património da entidade com objetivos de gestão. Este tipo de Contabilidade possibilita efetuar o cálculo e a análise dos custos, e

os resultados por produtos, serviços, atividades, funções, departamentos e valências, entre outros aspetos (Carvalho, 1998). A determinação dos custos, permite efetuar a comparações entre o custo dos produtos/serviços com o seu respetivo preço ou taxa, tornando também exequível a comparação de custos entre diferentes entidades que se dedicam às mesmas atividades.

Os objetivos da Contabilidade de Custos podem ser vistos em duas perspetivas distintas: privada e pública.

Na perspetiva privada a Contabilidade de Custos tem como objetivo a captação, a medição, o registo, a avaliação e o controlo da circulação interna dos valores dentro da Organização tendo como finalidade facultar informação inerente à produção, à formação interna de preços de custo e sobre a política de preços e vendas e analisar os resultados através do confronto com a informação transmitida pelo mercado dos fatores e produtos (Mallo e Jiménez, citados por Novas, 2008, p. 124).

Na perspetiva pública a Contabilidade de Custos tem como objetivos:

- Clarificar a utilização dos recursos públicos numa ótica de economia e eficiência;
- Facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos;
- Determinar a quantia, das funções taxas e preços públicos;
- Fundamentar a valorização dos bens produzidos pela entidade pública;
- Apoiar a atividade de controlo da atividade financeira da entidade pública;
- Reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial da entidade pública;
- Reforçar a utilização pelas entidades públicas de novas técnicas de gestão;
- Atribuir maior rigor ao nível da informação a fornecer aos órgãos das entidades públicas;
- Permitir comparar o desempenho da Organização com outras entidades públicas e privadas que realizem atividades similares (*benchmarking*).

Os destinatários da Contabilidade de Custos podem ser destinatários internos ou destinatários externos como podemos visualizar no quadro seguinte.



Quadro 1: Destinatários da Contabilidade de Custos

Destinatários	
Internos	Externos
Órgãos de gestão Responsáveis diretos dos centros de custos; Encarregados de realizar o controlo interno da Organização.	Órgãos de controlo externo; Credores/Investidores; Cidadãos na ótica de eleitor, contribuinte, utente e consumidor do serviço público; Agrupamentos de cidadãos (ex.: sindicatos, associações culturais, desportivas, entre outros).

(Fonte: Adaptado de Carrillo, 1999)

### 2.3.1 Sistemas de Contabilidade de Custos

Um SCC consiste num conjunto de processos e procedimentos desenvolvidos de modo continuado com a finalidade de medir, registar e disponibilizar informação sobre os custos (Heitger citado por Afonso, 2002 p. 15).

Este sistema está interligado com um conjunto de atividades principais e é influenciado por um conjunto de fatores, como podemos visualizar na figura seguinte:

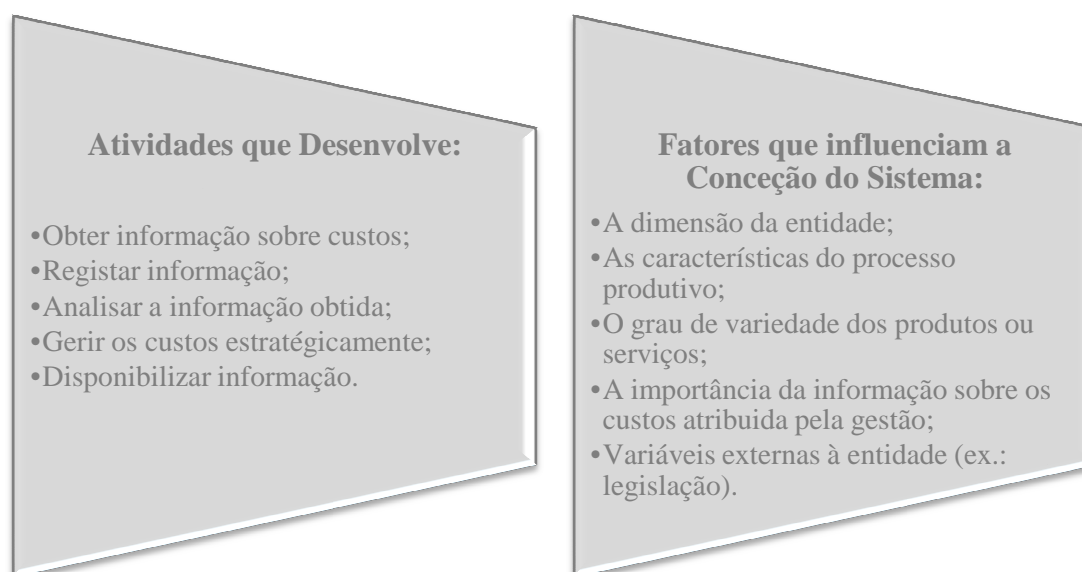


Figura 6: Sistema de Contabilidade de Custos (Fonte: Adaptado de Heitger et al., consultado por Afonso, 2002)

A implementação de um SCC, deve obedecer a um conjunto de requisitos mínimos que tem como finalidade assegurar que a informação obtida através do sistema referido seja fiável, consistente e útil (FASAB, 1995).

A figura abaixo apresenta os requisitos referidos.

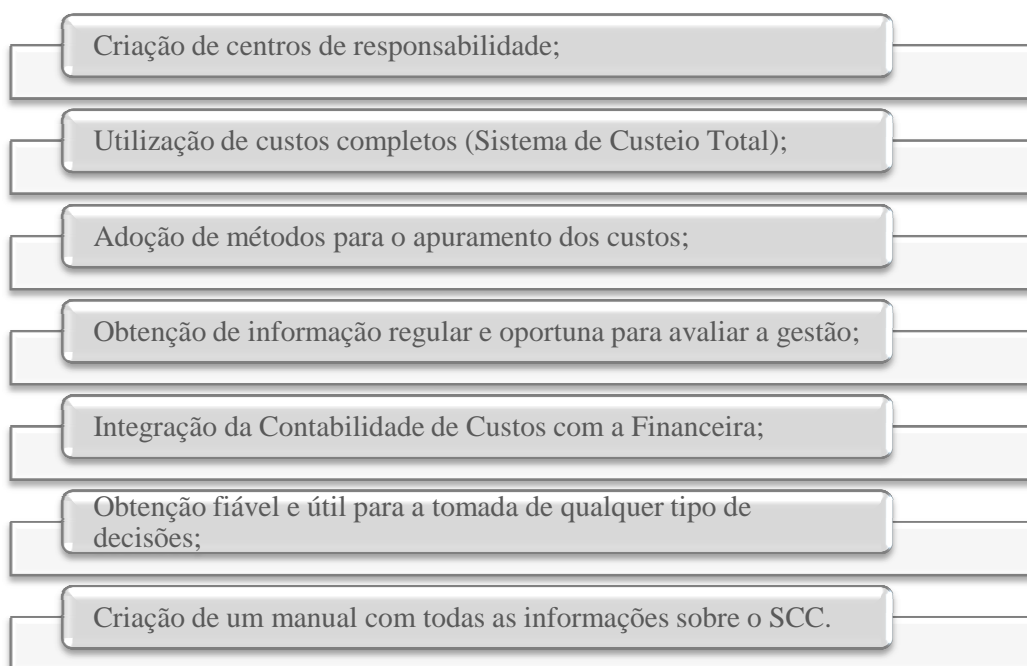


Figura 7: Requisitos de um Sistema de Contabilidade de Custos (Fonte: FASAB, 1995)

### 2.3.2 Classificação dos Custos

O custo consiste em “*qualquer recurso sacrificado ou decidido para atingir um objetivo específico*” (Caiado, 2012, p. 74), ou seja, representa o consumo de parte do património, incorporado na produção de um bem ou na prestação de um serviço.

O objeto de custo é “*algo para o qual se deseja uma medida separada dos custos*” (Caiado, 2012, p.74).

O objeto de custo pode ser constituído por:

- Atividades;
- Operações em que os recursos são consumidos ou recolhidos;
- Produtos ou serviços;
- Departamentos.

A determinação dos custos permite concretizar três objetivos (Silva, 1991): fixar preços de venda, facultar elementos para o apuramento das existências e proporcionar informação para a gestão.

Os custos podem repartir-se de acordo com diferentes critérios. A repartição mais usual consiste na repartição dos custos por natureza em três grandes classes: matérias-primas, mão-de-obra e gastos gerais de fabrico. No entanto, existem outros critérios de

repartição, de que são exemplo os apresentados por Silva (1991) e que podemos visualizar na figura abaixo.

<b>Critério do Período Contabilístico</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Custos do período;</li><li>• Custos extraordinários.</li></ul>
<b>Critério da Natureza dos Bens Consumidos</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Custos das matérias-primas;</li><li>• Custos das matérias secundárias;</li><li>• Custos da mão-de-obra direta;</li><li>• Custos da mão-de-obra indireta;</li><li>• Custos dos gasto gerais de fabrico.</li></ul>
<b>Critério Funcional</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Custos de compra;</li><li>• Custos de fabrico;</li><li>• Custos de venda;</li><li>• Custos financeiros.</li></ul>
<b>Critério da Variabilidade dos Custos</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Custos fixos;</li><li>• Custos semi-variáveis;</li><li>• Custos variáveis.</li></ul>
<b>Critério da forma de imputação</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Custos diretos;</li><li>• Custos indiretos.</li></ul>
<b>Critério da Necessidade</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Custos necessários;</li><li>• Custos desnecessários.</li></ul>

Figura 8: Critérios de Classificação dos Custos (Fonte: Adaptado de Silva, 1991)

Dos critérios de classificação de custos apresentada por Silva (1991), importa destacar o da forma de imputação (critério utilizado nos municípios), na qual, os custos classificam-se em diretos e indiretos.

De acordo com Caiado (2012) os custos diretos são aqueles que convergem diretamente para a produção do produto (exemplo: matérias-primas, mão-de-obra direta), contrariamente os custos indiretos afetam o produto de forma indireta,

assumindo-se como os custos comuns à produção dos diversos produtos (exemplo: amortização do edifício, seguro de incêndio).

A repartição dos custos indiretos é um processo complexo que suscita muitos problemas, pelo que, torna-se necessário relacionar estes custos através de uma base de repartição com o seu objeto de custo, o que pressupõem a utilização de métodos de imputação. A figura seguinte apresenta os métodos clássicos de imputação dos custos indiretos:

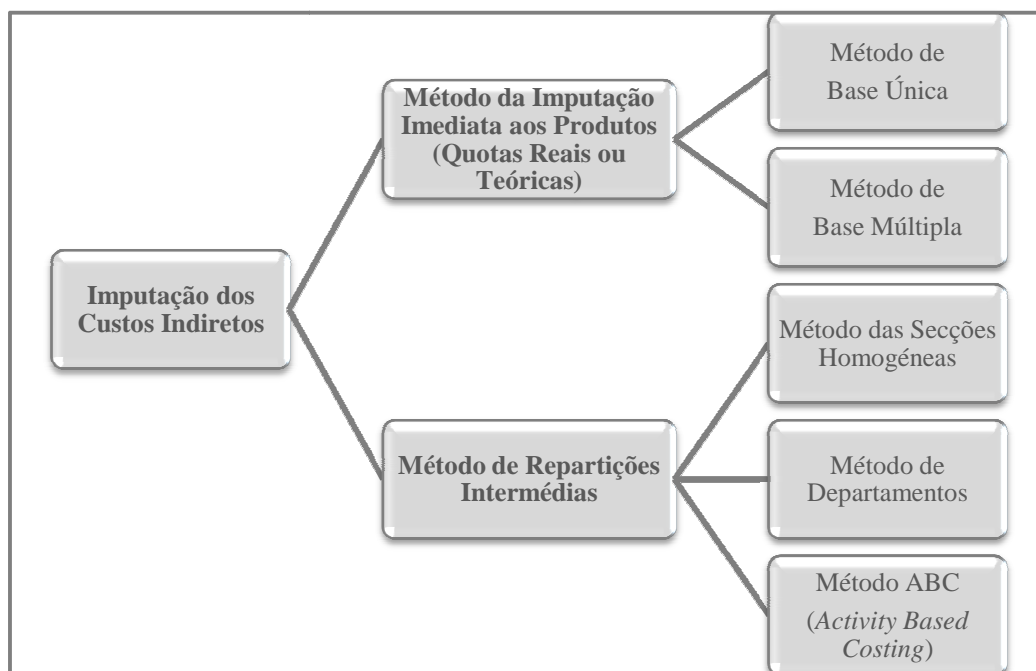


Figura 9: Métodos de Imputação dos Custos Indiretos<sup>2</sup> (Fonte: Elaboração Própria, baseado em Costa, 2005)

No Método de Base Única a totalidade dos custos indiretos é imputada ao objeto de custo através de uma única base de imputação.

A base de imputação escolhida deve ser proporcional aos gastos a repartir o que, pode suscitar problemas porque os custos não variam todos da mesma forma (exemplo: custos que variam em função das horas de trabalho das máquinas, do número de trabalhadores, etc.) (Costa, 2005).

No Método de Base Múltipla os custos indiretos concentram-se previamente por grupos com certas relações, grupos de gastos centros de custo e atividades escolhendo-se posteriormente uma base adequada para cada um. Deste modo, na repartição de base

<sup>2</sup> Importa referir que da Figura apresentada apenas se descreve os métodos referentes à imputação imediata de produtos uma vez que os outros métodos serão abordados posteriormente.

múltipla, os custos são repartidos em função de diferentes bases (exemplo: os custos de energia em função das horas máquinas; os custos de segurança e limpeza em função da área; os custos de mão-de-obra indireta, em função do número de trabalhadores, etc.) (Carvalho, Fernandes e Teixeira, 2006).

### 2.3.3 Sistemas de Custeio

Os Sistemas de Custeio são sistemas de apuramento de custos que têm subjacente a imputação dos custos a bens ou serviços com a finalidade de determinar um resultado (Borges, Rodrigues e Morgado, 2002).

Os Sistemas de Custeio têm três objetivos: a acumulação (reconhecimento e registo dos custos), a medida (classificação dos custos nas suas diversas componentes e o montante de cada uma delas utilizado na produção do produto) e a imputação de custos (afetação dos custos aos produtos após a acumulação e a medição) (Carvalho, 1999).

A figura seguinte apresenta os Sistemas de Custeio Tradicionais e Contemporâneos existentes.

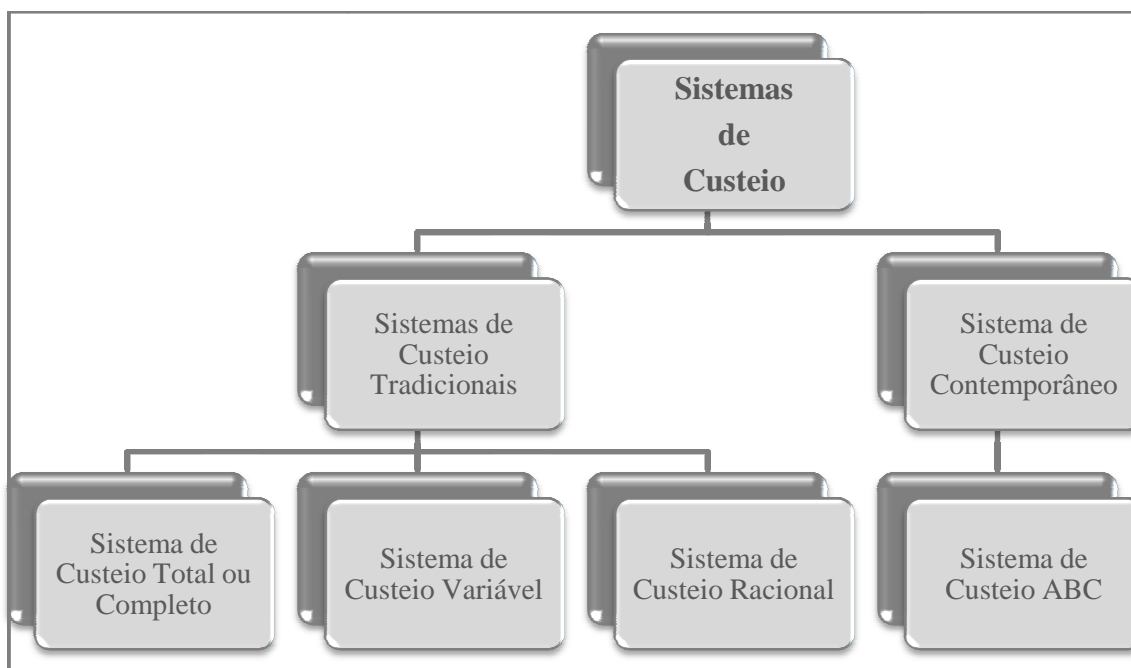


Figura 10: Sistemas de Custeio (Fonte: Elaboração Própria, baseado em Caiado, 2012)

O Sistema de Custeio Total ou Completo caracteriza-se por considerar todos os custos industriais (fixos ou variáveis) como custos do produto, o que significa que a componente fixa do custo industrial é recuperável através das existências finais (Pereira e Franco, 1994).

Este tipo de Sistema de Custeio impõe que os elementos da Contabilidade Interna sejam valorizados de acordo com a seguinte disposição:

- Compras, entradas e saídas das matérias de armazém;
- Gastos de transformação (centros diretos e centros auxiliares);
- Gastos de produção;
- Entrada de saídas e produtos acabados de armazém;
- Demonstração de Resultados.

O Sistema de Custeio Variável considera apenas como custos do produto os custos industriais variáveis (Pereira e Franco, 1994). Neste sistema os custos industriais fixos são considerados custos do período. Neste sistema a componente fixa do custo industrial é custo do período, sendo imputada diretamente aos resultados, logo não é recuperável através do valor das existências finais.

O Sistema de Custeio Racional inclui os custos industriais variáveis como custos dos produtos, os custos fixos como custos do produto ou do período em função da utilização da capacidade instalada. Neste sistema a componente fixa do custo industrial é custo do produto na medida do aproveitamento da capacidade de produção normal.

A Figura seguinte apresenta as especificidades gerais dos Sistemas de Custeio Tradicionais enunciados.

Sistema de Custeio Total ou Completo	Sistema de Custeio Variável	Sistema de Custeio Racional
<ul style="list-style-type: none"><li>• Adequa-se ao conceito de custo de produção;</li><li>• Em períodos de grande oscilação de capacidade conduz a variações acentuadas no custo industrial unitário.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Não se adequa ao conceito de custo de produção;</li><li>• Constitui, sobretudo, um modelo de análise simples.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Adequa-se ao conceito de custo de produção;</li><li>• Neutraliza o efeito das oscilações de capacidade no custo industrial unitário: evita o empolamento do custo de produção em períodos de sub-actividade.</li></ul>

Figura 11: Especificidades dos Sistemas de Custeio Tradicionais (Fonte: Duarte e Barbosa, 2012)

O sistema ABC (*Activity Based Costing*) foi introduzido nos finais dos anos 70 como forma de responder às deficiências decorrentes da imputação dos gastos de fabricação com base na mão-de-obra direta em certas indústrias (Caiado, 2012). Estas deficiências foram suscitadas pela evolução das Organizações e pelo crescimento sustentado dos gastos gerais de fabrico em detrimento da diminuição da mão-de-obra direta nos custos de produção.

De acordo com Caiado (2012), este método tem como finalidades dividir os gastos comuns entre os produtos e definir e medir o custo dos recursos utilizados pelas atividades que auxiliam a produção e a entrega de produtos e serviços aos clientes, isto é todos os custos são considerados diretos a uma só atividade.

Das finalidades apresentadas verificamos que este sistema é constituído por três elementos fundamentais:

- Produtos (requerem atividades);
- Atividades (consomem recursos);
- Recursos (custam dinheiro).

Este sistema assenta no pressuposto que as diversas atividades, levadas a cabo pela Organização, geram custos, atividades essas, que são consumidas pelos diversos produtos ou serviços. O custo das atividades é repartido pelos produtos através do *cost driver* estabelecido para cada atividade, determinando e aproveitando a proporção inerente a cada um dos *cost drivers* para imputar os custos das atividades aos produtos (Caiado, 2012).

O sistema ABC enfatiza o conceito de gastos acumulados por departamento pois foca-se nas atividades desenvolvidas pelos recursos ao serviço da Organização, pressupondo um nexo de causalidade entre as atividades e os gastos que os sistemas tradicionais tratam como comuns ou conjuntos, ou seja, este sistema erradica no facto da Contabilidade se preocupar com os processos geradores de custos antes de se preocupar com a sua repartição, sendo nesta situação as atividades bases de acumulação intermediárias.

A implementação deste sistema justifica-se nas seguintes situações:

- Relevância dos custos indiretos na estrutura total dos custos;
- Diversidade de atividades realizadas na Organização;
- Variedade da gama de produtos e serviços;
- Relevância da quantidade de produtos produzidos.

A implementação deste sistema pode suscitar dificuldades que residem sobretudo na escolha da unidade de medida da atividade (Caiado, 2012).

#### **2.3.4 Métodos de Apuramento dos Custos**

O apuramento dos custos de produção pressupõe o tratamento de documentos e informações contabilísticas, tratamento esse, que se pode efetivar através de diferentes métodos.

##### **2.3.4.1 Método Direto, Método Indireto e Método Misto**

De acordo com Caiado (2012) existem três métodos de apuramento dos Custos: Método Direto, Método Indireto e Método Misto.

O Método Direto, também designado de Método de Custos por Ordem de Produção ou Método por Tarefas aplica-se nas situações de produção variada e descontínua, nas quais, é possível diferenciar cada um dos produtos ou lote de produtos restantes, imputando a cada um deles os custos que lhe estão subjacentes (exemplo: construção naval, metalomecânica etc.).

Este método permite aferir os custos referentes a cada encomenda ou tarefas estabelecendo analogias com o respetivo valor de venda (controlo de resultados), adaptar os orçamentos a apresentar no futuro, tendo em atenção os valores recolhidos no passado e controlar a eficiência dos departamentos das entidades através da comparação de custos, subjacentes à elaboração do Orçamento.

O Método Indireto também denominado de Método de Produção Mensal, aplica-se nas situações de produção contínua, ininterrupta ou por series de produtos homogéneos consistindo no método em que as matérias-primas vão sendo consumidas e transformadas ao longo dos períodos por cada ordem de fabricação, esperando-se pelo fim do mês para se conhecerem os respetivos custos, os quais serão divididos pelos produtos fabricados no mesmo período, de forma a determinar-se o custo unitário dos produtos (exemplo: indústria cervejeira, química, cerâmica industrial, etc.).

A figura seguinte apresenta o funcionamento dos dois métodos apresentados.



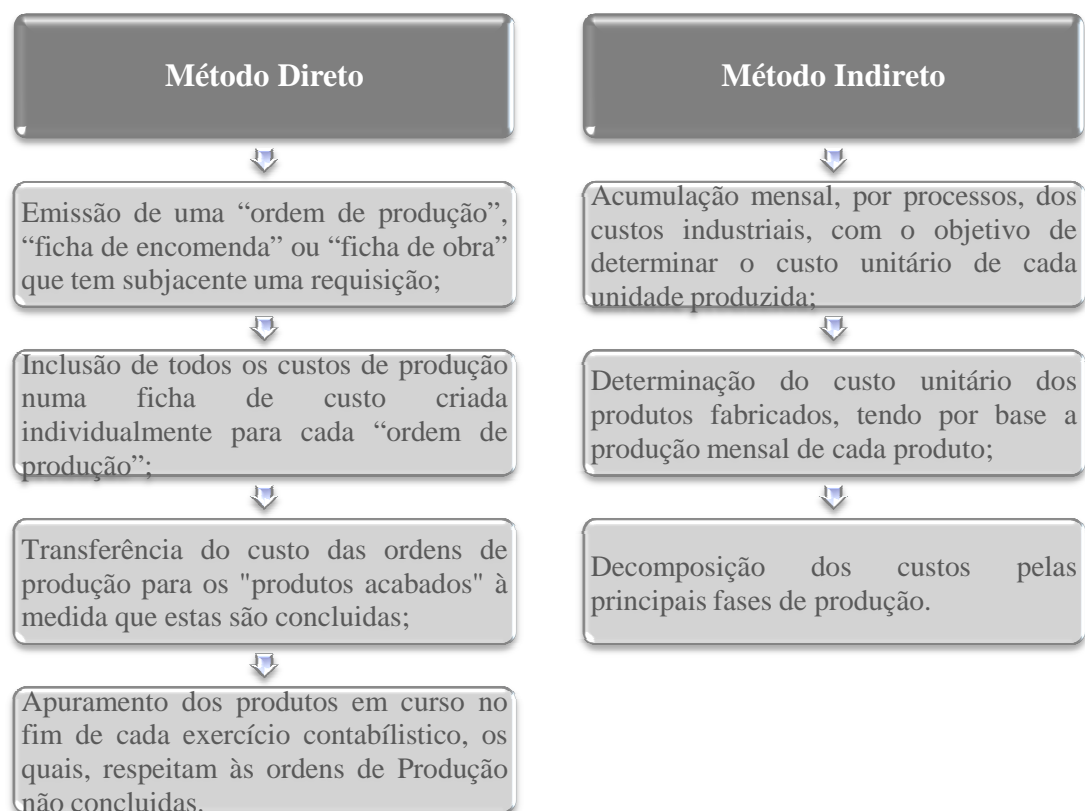


Figura 12: Apuramento dos Custos: Método Direto e Método Indireto (Duarte e Barbosa, 2012)

O Método Misto aplica-se nas situações em que é possível identificar no processo de fabrico o regime de produção contínua até certa fase e o regime de processo individualizado nas fases posteriores, aplicando-se numa primeira fase o Método Indireto e na segunda fase e seguintes o Método Direto.

O Método Misto resulta assim da conjugação dos dois primeiros métodos de apuramento de custos referidos.

#### 2.3.4.2 Método das Secções Homogéneas

O Método das Secções Homogéneas surge na sequência do desenvolvimento conceptual da estrutura organizacional das unidades fabris sendo a partir desta estrutura que se identificam os centros de custo. Este método tem como objetivos: o apuramento mais correto dos custos (através da utilização de um critério funcional e da unidade de obra) e o controlo de gestão (o que permite isolar responsabilidade e a tomada de decisões mais eficazes).

A aplicação deste método tem subjacentes dois conceitos: os centros de responsabilidade (segmento organizacional da Organização, de maior ou menor

dimensão, que dispõem dos meios humanos e materiais necessários para executar as funções e atingir os objetivos que foram definidos superiormente) e os centros de custo (agrupamentos contabilísticos de custos, da parte ou do todo de um centro de responsabilidade, que tem como finalidade o seu controlo ou imputação).

As Secções Homogéneas consistem em centros de custo que têm subjacentes três características fundamentais (Pereira e Franco, 1994):

- Responsabilização: a secção homogénea deve ter um só responsável pelo controlo dos custos, agrupados na secção;
- Homogeneidade de Funções: os custos agrupados na secção devem respeitar funções ou atividades idênticas;
- Existência de uma Unidade de medida da Atividade do Centro: deverá definir-se, sempre que possível, uma unidade de medida que permita o controlo dos custos da secção (unidade de custeio) e a imputação desses custos aos produtos ou outras secções (unidade de imputação que expressam a relação causa efeito).

Por vezes, não é fácil definir secções que obedeçam cumulativamente a estes três princípios, pelo que, existem Secções Homogéneas Puras (quando obedecem cumulativamente aos três princípios referidos) e Secções Homogéneas Impuras (quando não é dado cumprimento a um dos princípios, por exemplo, quando a unidade de custeio é divergente da unidade de imputação).

A definição de Secções Homogéneas pode ser efetuada de acordo com os seguintes critérios:

- Critério Topográfico: as secções correspondem à divisão física da Organização. Este critério pode levar à criação de secções que não obedeçam aos princípios definidos;
- Critério Funcional: a divisão das secções efetua-se tendo por base a estrutura organizacional da organização, no entanto, dificulta a repartição por centros de custo e a identificação do responsável.
- Critério Administrativo ou das Responsabilidades: os centros estabelecem-se tendo em atenção os responsáveis pelo controlo dos custos, de modo a existir um centro por cada responsável. Esta divisão dificulta uma correta imputação, uma vez que a responsabilidade pode cobrir operações de natureza muito variada.

- Critério Misto: a divisão das secções é efetuada de acordo com os três critérios anteriores.

O apuramento dos custos através do Método das Secções Homogéneas processa-se através de três fases conforme podemos visualizar na figura seguinte.

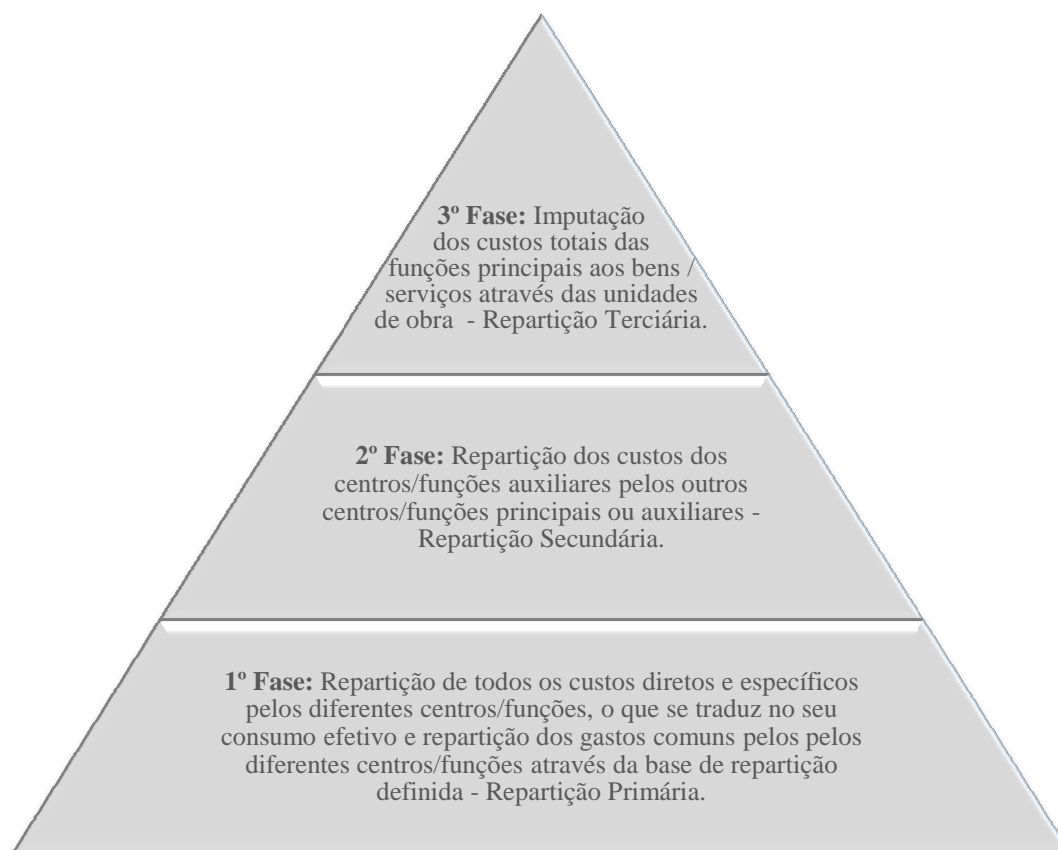


Figura 13: Fases de Apuramento dos Custos através do Método das Secções Homogéneas (Fonte: Elaboração Própria, baseado em Costa, 2005)

## 2.4 Contabilidade de Custos no Setor Público Administrativo (SPA) – Municípios

Existem três setores de propriedade dos meios de produção: o Setor Público, o Setor Privado e o Setor Cooperativo e Social (n.º 1 do artigo n.º 82 da Constituição da República Portuguesa (CRP)).

O Setor Público é formado pelos meios de produção cuja propriedade e gestão competem ao Estado e outras entidades públicas (n.º 2 do artigo n.º 82 da CRP) e define-se como o:

*“conjunto de atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, Associações e Instituições Públicas, quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrática e da descentralização por eficiência. Ou subjetivando o conjunto de agentes económicos que as desenvolvem”* (Franco, 1999, p. 143).

O Setor Público encontra-se estruturado de acordo com Franco (1999) conforme o exposto na figura seguinte:

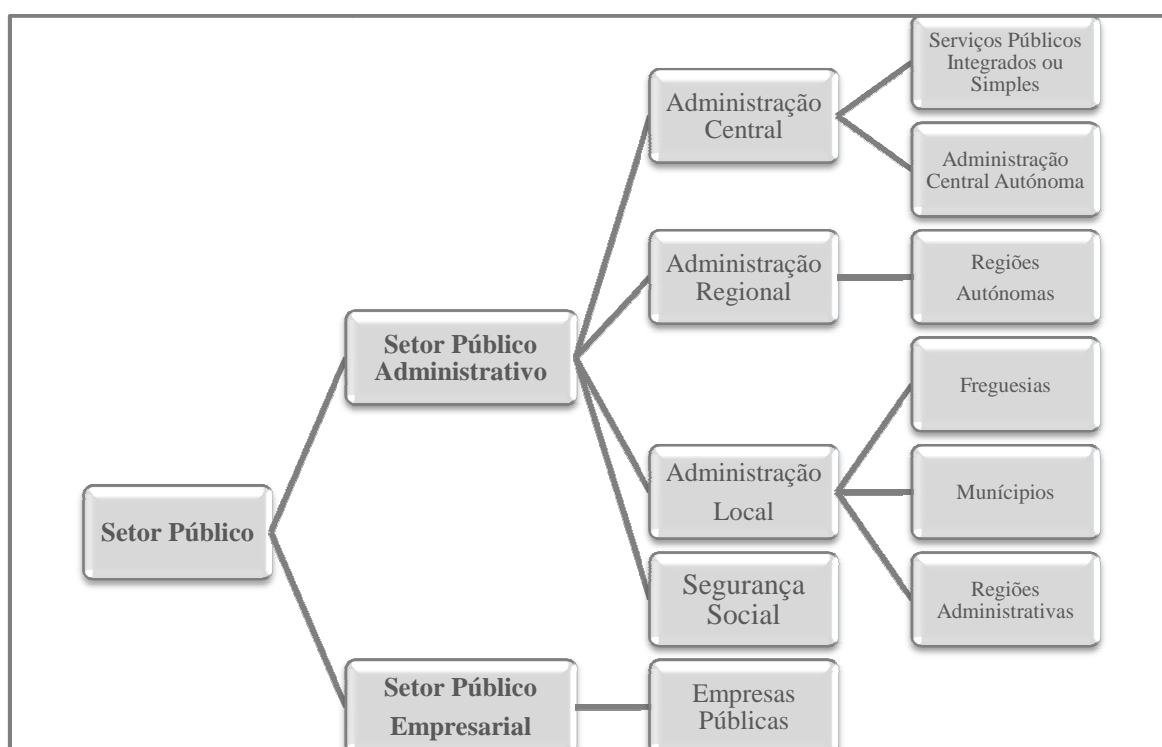


Figura 14: Constituição do Setor Público em Portugal (Fonte: Baseado em Franco, 1999)

O Setor Público Administrativo pauta-se por critérios de Contabilidade Pública, ou seja, por uma Contabilidade de Base de Caixa<sup>3</sup> (Caiado e Pinto, 2001) e é formado (conforme ilustra a figura n.º 14) pela Administração Central, Regional e Local.

De acordo com Franco (1999) a Administração Local engloba todos os órgãos e áreas de administração, cujo poder de decisão e atividade se distinguem da Administração Central e respeitam aos interesses próprios de parte da população.

A Administração Local é constituída pelas Autarquias Locais<sup>4</sup>, que se definem como: *“pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos que visam a*

<sup>3</sup> As receitas e despesas só são registadas no momento em que são cobradas ou pagas respetivamente.

*prossecução dos interesses próprios das populações respetivas*” (n.º 2 do artigo n.º 235 da CRP).

As Autarquias Locais são consideradas entidades de Administração Autónoma, uma vez que, detêm interesses próprios e estão apenas sujeitas a um poder de tutela exercido pelo Governo.

As Autarquias Locais apresentam como categorias os municípios, as freguesias e as regiões administrativas no continente e municípios e freguesias nas regiões autónomas da Madeira e dos Açores (n.º 1 e n.º 2 do artigo n.º 236 da CRP), sendo sobre a categoria de municípios que irá incidir a investigação empírica.

O município enquadra-se na categoria de Autarquia Local e tem como finalidade a satisfação das necessidades da população integrante da circunscrição concelhia, através dos órgãos representativos do município (Freitas, 2002). Os órgãos representativos do município são a Assembleia Municipal e a Câmara Municipal (artigo n.º 30 do Decreto-Lei n.º 100/1984, de 29 de março, artigo n.º 2 da Lei n.º 169/1999, de 18 de setembro alterada e republicada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro).

#### **2.4.1 Introdução da Contabilidade no SPA – Municípios**

A introdução da Contabilidade no Setor Público em geral e no Setor Público Administrativo em particular, nomeadamente nos municípios, tem como finalidade assegurar a concretização do “Princípio da Responsabilidade Orçamental”, ou seja, assegurar que os órgãos competentes para o efeito (Governo e Administração Pública) respondam perante os cidadãos no momento da elaboração do Orçamento, (Caiado e Pinto, 2001), surgindo no contexto de desenvolvimento de novas técnicas de gestão no Setor Público e de Reforma Administrativa<sup>5</sup>.

Desde os finais dos anos 70 que se tem vindo a assistir a uma mudança do paradigma existente na Ciência da Administração<sup>6</sup> que deriva da adoção de Modelos de

---

4 Em Portugal, as Autarquias Locais têm, desde 1976, dignidade constitucional tendo sido publicado em 1977 a primeira Lei das Autarquias Locais e em 1979 a primeira Lei das Finanças Locais (Lei n.º1/1979, de 2 de janeiro).

<sup>5</sup> “Conjunto de inovações em Políticas Públicas de gestão e no desenho de organizações programáticas, e que está baseada em um conjunto razoavelmente coerente de justificativas e retórica” (Secchi, 2009, p. 364).

<sup>6</sup> É a ciência que “estuda os fenómenos administrativos relacionados direta e indiretamente com o setor público, procurando descrevê-los, explicá-los e manipulá-los com a finalidade de melhorar a performance das organizações e aumentar os seus efeitos positivos na comunidade” (Carvalho, 2008, p. 4).

Gestão na Administração Pública, alternativos aos tradicionais com origem no Setor Empresarial (Carvalho, 2001).

A Figura seguinte pretende ilustrar as mudanças de paradigma que têm como consequência a emergência de novos Modelos de Gestão na Administração Pública:



Figura 15: Mudança de Paradigma na Ciência da Administração (Fonte: Elaboração Própria)

Estas mudanças de paradigma suscitaram a introdução no Setor Público de um novo sistema de Contabilidade assente em regras e princípios materializadas na Lei, que inclui a ótica da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e Analítica. Este novo sistema de Contabilidade enquadra-se no paradigma da *Public Management*, no Modelo da Nova Gestão Pública (*New Public Management*).

O Modelo da Nova Gestão Pública consistiu num conjunto de doutrinas globalmente semelhantes, que assumiram uma importância crescente desde o final dos anos 70 nos países da OCDE (constituindo o centro da agenda burocrática em alguns destes países) (Hood, 1991), que passa pela importação de conceitos e técnicas do Setor Privado para o Setor Público. Este conceito visa incutir no Setor Público uma maior responsabilidade e transparência (*accountability*), girando em torno dos seguintes valores fundamentais: eficiência, eficácia e economia. Além disso, a Nova Gestão Pública, preconiza a flexibilização das estruturas, a descentralização do poder e da autonomia, a orientação para o cliente, a gestão por objetivos, a racionalização dos recursos, a medida do desempenho orientada para os *outputs* e *outcomes* e o conceito do *value for money* (Dunleavy e Hood, 1994; Hood, 1995).

A introdução de um novo Sistema de Contabilidade no Setor Público foi materializada através da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro), Lei que estabelece o regime financeiro dos organismos e serviços da Administração Central e do Plano Oficial de Contabilidade Pública (Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro), diploma que estabelece um plano geral de contas que contém as regras principais de movimentação, os documentos que careciam de

publicitação e a sua adaptação aos Serviços Públicos com atividades de carácter comercial, industrial, creditícia e da Segurança Social.

#### **2.4.2 Importância da Contabilidade de Custos no SPA – Municípios**

A Contabilidade de Custos assume grande importância no Setor Público em geral e no Setor Público Administrativo em particular, nomeadamente nos municípios, nas áreas da orçamentação, do controlo e redução de custos, da determinação de reembolsos e fixação de taxas e preços públicos, da medição do desempenho na avaliação de programas e na tomada de decisões de tipo económico (FASAB, 1995).

A Contabilidade de Custos permite conhecer a situação económica e técnica das Organizações, o que propicia um controlo de gestão adequado e rigoroso, aceder a informação económica de carácter analítico o que auxilia o processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos e verificar se a Organização está a alcançar os objetivos previamente fixados, tomando as necessárias medidas corretivas quando estes não forem atingidos. Estas especificidades revelam-se de extrema importância devido às limitações da informação produzida pelas Demonstrações Financeiras Tradicionais (informações genéricas que não auxiliam a tomada de decisão) e à preocupação cada vez mais premente com a satisfação de uma grande variedade de necessidades sociais em contínua expansão que são cometidas ao Setor Público em geral e aos municípios em particular no âmbito das suas atribuições<sup>7</sup> e que implicam uma gestão rigorosa dos recursos públicos (de modo a evitar défices excessivos), numa lógica de economia, eficiência e eficácia.

Relativamente à Contabilidade de Custos e à implementação do SCC propriamente dito importa destacar dois conceitos que lhe estão subjacentes: a Utilidade e a Eficiência. A abordagem destes dois conceitos é uma tarefa complexa, uma vez que ambos apresentam um elevado grau de subjetividade.

Na ótica da Utilidade a implementação do SCC permite fixar a quantia das taxas e preços municipais valorizando de forma proporcional os recursos humanos e materiais que lhe estão subjacentes (Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais) e aperfeiçoar o processo de orçamentação do Setor Local, na avaliação das políticas, tendo subjacente uma unidade de medida que permite avaliar as provisões orçamentais e quantificar os custos incorridos no cumprimento dos objetivos definidos nos programas (IGAE, 1994).

---

<sup>7</sup> No caso dos Municípios as atribuições encontram-se definidas na Lei n.º 159/1999, de 14 de setembro.

Na ótica da Eficiência a implementação do SCC permite analisar os desvios entre os custos reais e os custos previsionais (custos *standards*, estabelecidos *à priori*) o que possibilita a utilização mais racional dos recursos, na medida em que auxilia os gestores públicos na formulação de orçamentos, no controlo dos custos e na medição da performance do município (Gómez, 2001).

A par destes dois conceitos existe outro que também importa evidenciar que é a *accountability* pois a Implementação do SCC, possibilita o aumento da mesma nos municípios, uma vez que, este sistema fornece informação pormenorizada e completa que pode ser utilizada pelo município na prestação de contas aos diferentes *stakeholders*.

#### **2.4.3 Fatores Impulsionadores da Implementação de um SCC nos Municípios**

A introdução da Contabilidade de Custos nos municípios foi impulsionada por vários fatores de ordem legal, nomeadamente: o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), o Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais (RGTL), Lei das Finanças Locais (LFL) e muito recentemente pela Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA).

##### **2.4.3.1 Plano Oficial de Contabilidade Pública**

A elaboração deste documento “*constituiu um passo fundamental na Reforma da Administração Financeira e das Contas Públicas e representa um instrumento indispensável para dotar o Estado de uma Administração Pública Moderna*” (Bilhim, 2000), uma vez que, permite a tomada de decisões no domínio orçamental, possibilita a construção de indicadores de avaliação de economia, de eficiência e de eficácia na utilização dos dinheiros públicos e a elaboração de um balanço de Estado.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro, o objetivo fundamental do POCP, é a criação de condições para a integração dos diferentes tipos de Contabilidade (Orçamental, Patrimonial e Analítica) numa Contabilidade Pública moderna, que apoie a gestão e a avaliação das entidades públicas. Além disso o POCP, deverá:

- Permitir a tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental;
- Disponibilizar informação para apoiar a atividade de controlo da atividade financeira da Administração Pública pelas entidades com competência



legal nesse domínio e fortalecer a transparência da situação financeira e patrimonial;

- Permitir a obtenção dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional de forma mais célere.

Importa referir que apesar do POCP prever a necessidade de integração dos diferentes tipos de Contabilidade, este deixa para uma fase posterior a produção de normas que definam os procedimentos contabilísticos inerentes ao apuramento dos custos no âmbito da Contabilidade de Custos, não estabelecendo os mecanismos necessários à sua operacionalização.

A elaboração do POCP constitui assim a base de trabalho para a elaboração dos Planos Setoriais que surgiram posteriormente (exemplo: POCAL) e que introduziram alterações positivas no POCP, uma vez que incluem Princípios Orçamentais, Documentos Previsionais, Quadros de Classificação Funcional e Económica, Mapas de Execução Orçamental mais pormenorizados, capítulos próprios sobre o Sistema Contabilístico a adotar, Controlo Interno, conteúdo do Relatório de Gestão e algumas normas conducentes à operacionalização do SCC.

#### **2.4.3.2 Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais**

O POCAL foi o primeiro Plano Setorial a ser aprovado após a publicitação do POCP. O POCAL é regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro, o qual, consubstancia a Reforma da Administração Financeira e das Contas Públicas no Setor da Administração Autárquica, pois antes da aprovação deste diploma o sistema de contabilidade dos municípios portugueses incidia no princípio de caixa e tinha como únicas finalidades o controlo e o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental. (Gomes, Carvalho e Fernandes, 2009).

De acordo com o Decreto-Lei referido anteriormente, o POCAL tem como finalidade a criação de condições para a integração consistente da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos<sup>8</sup> numa Contabilidade Pública moderna, que se torne numa ferramenta fundamental de base à gestão das Autarquias Locais e permita:

---

<sup>8</sup> Contrariamente ao POCP, que referencia a Contabilidade Analítica.

- Assegurar controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, numa perspetiva de caixa e de compromissos;
- Estabelecer regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos Documentos Previsionais, de forma a assegurar o cumprimento integrado, ao nível dos Documentos Previsionais, dos Princípios Orçamentais, bem como a compatibilidade com as Regras Previsionais definidas;
- Cumprir os Princípios Contabilísticos definidos no POCP, recuperando os Princípios Orçamentais estabelecidos na Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado;
- Ter em atenção os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria na execução orçamental;
- Uniformizar critérios de previsão, com a definição de regras para a elaboração do Orçamento, em particular no que concerne à previsão das principais receitas, bem como, das despesas mais relevantes das Autarquias Locais;
- Obter de forma rápida os elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- Disponibilizar informação sobre a situação patrimonial de cada Autarquia Local.

O POCAL prevê a obrigatoriedade de implementação de um SCC pelas Autarquias Locais, na medida em que fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos (expressos no ponto 2.8.3 do POCAL) inerentes ao apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação dos preços, bem como, os mecanismos necessários à sua operacionalização.

#### **2.4.3.3 Regime Geral de Taxas das Autarquias Locais**

O RGTAL (Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro) impõe a aplicação do princípio da proporcionalidade na determinação do valor das taxas a praticar pelas Autarquias, ou seja, o valor a cobrar ao particular não deve exceder o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo próprio. Além disso, as taxas das Autarquias Locais são

criadas por regulamento aprovado pelo Órgão Deliberativo, devendo este regulamento incluir, entre outras componentes, a indicação da base de incidência (objetiva e subjetiva) das taxas, o valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar, assim como, a fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas a praticar, componentes estas que são determinadas através da Contabilidade de Custos.

#### **2.4.3.4 Lei das Finanças Locais**

A LFL (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro) destaca a relevância de se aferir o custo da atividade local ao salientar no n.º 2 do artigo n.º 15 da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro que:

*“a criação de taxas pelos municípios está subordinada aos princípios da equivalência jurídica, da justa repartição de encargos públicos e da publicidade incidindo sobre utilidades prestadas aos particulares ou geradas pela atividade dos municípios”.*

Além disso esta Lei prevê que a Contabilidade de Custos por Centro de Custos deverá permitir identificar os custos inerentes às funções Educação, Saúde e Ação Social.

Estes diplomas legais, têm como finalidade introduzir uma maior transparência na atividade pública local desenvolvida e promover o *Value for Money* ao imporem aos municípios a fundamentação, económica e financeira, das taxas praticadas pelos bens fornecidos e pelos serviços prestados.

*“este novo enquadramento legal, em paralelo com os requisitos já introduzidos pelo POCAL, têm conduzido a uma atitude mais ativa na forma como políticos e gestores locais veem a importância da informação da contabilidade de custos”* (Gomes, Fernandes e Carvalho, 2011 p. 79).

#### **2.4.3.5 Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso**

A LCPA (Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro e Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho) é um diploma que surgiu recentemente, mas pode influenciar positivamente a

implementação do SCC pelos municípios, uma vez que, esta Lei radica no princípio basilar: “*a execução orçamental não pode conduzir, em qualquer momento, a um aumento dos pagamentos em atraso*”, ou seja, esta Lei impõe a necessidade das entidades efetuarem o controlo rigoroso e fiável dos custos inerentes aos serviços e às atividades que desenvolvem de forma a cumprir o princípio referido e a assegurarem Fundos Disponíveis positivos, este controlo pode ser conseguido através da implementação do SCC.

#### **2.4.4 Fatores Condicionadores da Implementação de um SCC nos Municípios**

A introdução da Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais para além de fatores impulsionadores tem também fatores condicionadores. De acordo, com um estudo realizado por Carvalho, Costa e Macedo (2008) os fatores condicionadores de implementação de um SCC são:

- Não exigibilidade de entrega dos documentos gerados pelo SCC ao Tribunal de Contas;
- Dificuldades na escolha de bases de repartição dos custos indiretos;
- Escassez de recursos humanos;
- Minimização do papel da Contabilidade Analítica comparativamente com Contabilidade Orçamental e Patrimonial;
- Falta de tempo;
- Falta de vontade política.

#### **2.4.5 Sistema de Contabilidade de Custos proposto pelo POCAL**

De acordo com o POCAL os municípios devem desenvolver um SCC orientado para as atividades e para os *outputs* produzidos, o qual, visa proporcionar informação adicional à gestão no que respeita à classificação dos custos, por cada função, por cada bem produzido e por cada serviço prestado como podemos visualizar na figura seguinte:

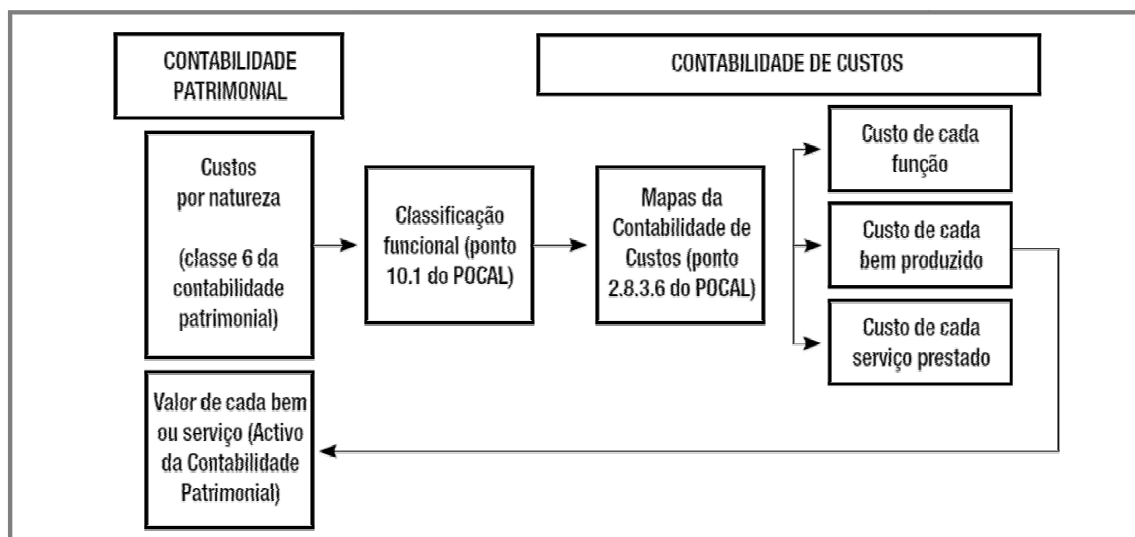


Figura 16: Sistema de Contabilidade de Custos definido pelo POCAL (Fonte: SATAPOCAL, 2006)

O POCAL, não impõe um Plano de Contas específico para a Contabilidade de Custos, o que permite às Autarquias definirem um Plano de Contas de acordo com as suas características e complexidade orgânica. Neste sentido, as Autarquias Locais devem:

- Definir as funções desempenhadas, tendo em atenção a classificação funcional definida no POCAL;
- Delimitar os bens e serviços prestados (de acordo com a sua estrutura orgânica) sobre os quais devem incidir os cálculos dos respetivos custos.

#### 2.4.5.1 Funções

A estrutura das funções autárquicas a definir no âmbito da Contabilidade de Custos é análoga à classificação funcional da despesa apresentada nos pontos 2.5.1, 10.1 e 11.1 do POCAL, com alguns ajustamentos, uma vez que, o conceito de custo (utilização de recursos de forma a obtermos um proveito) é diferente do conceito de despesa (aquisição de bens ou serviços da qual deriva uma obrigação de pagar a terceiros).

A classificação funcional facilita a quantificação dos objetivos a atingir por um município, nos mais variados níveis, na planificação da atividade da Autarquia, no conhecimento do seu contributo para o desenvolvimento cultural e socioeconómico do concelho e do país e na obtenção de informação sobre o esforço financeiro, por esta

desenvolvido, nas diversas áreas de intervenção e na prossecução das suas atribuições (Costa, 2005).

De acordo com o POCAL, existem quatro funções principais: as funções gerais, as funções sociais, as funções económicas e as outras funções.

#### **2.4.5.2 Bens e Serviços**

Os bens e serviços são subconjuntos das funções, neste sentido, um bem ou serviço pode estar identificado em mais do que uma função, pelo que, torna-se necessário afetar o custo das várias funções a esses bens/serviços, para ter um custo mais verdadeiro da realidade.

Os bens e serviços definidos devem ter em atenção as atribuições dos municípios e as atividades por eles desenvolvidas.

#### **2.4.5.3 Custos no POCAL**

O POCAL prevê a repartição dos custos pelas seguintes rubricas: materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos.

Os materiais são considerados fatores tangíveis adquiridos por uma entidade contabilística com a finalidade de serem consumidos, de forma contínua, na execução dos bens ou na prestação de serviços. Além disso, estes custos são considerados variáveis pois variam com o volume de artigos que os incorpora.

A mão-de-obra direta inclui todos os custos com os funcionários que participam diretamente na execução dos bens e na prestação de serviços. O cálculo deste custo nos municípios assume-se de grande importância, uma vez que, a maior parte dos serviços públicos municipais se caracterizam por uma elevada intensidade na aplicação do fator trabalho (Costa, 2005). Este custo engloba o montante das remunerações processadas aos trabalhadores diretos, acrescido de uma percentagem dos encargos sociais relacionados com estas remunerações, que normalmente são calculados através de taxas teóricas. Posteriormente calcula-se o custo/hora da mão-de-obra, dividindo os custos totais pelo número de horas efetivas de trabalho.

As máquinas e viaturas consideram todos os custos necessários ao seu funcionamento.

Os outros custos diretos englobam todos os custos que não se enquadram nas rubricas anteriores (exemplo: amortizações, eletricidade, seguros etc.).

#### 2.4.5.4 Reclassificação dos Custos

O POCAL sugere a reclassificação dos custos por natureza em diretos<sup>9</sup> e indiretos<sup>10</sup>, na medida em que estabelece que: “o custo das funções, dos bens e dos serviços corresponde aos respetivos custos diretos e indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros.” (ponto 2.8.3.2 do POCAL).

A figura abaixo apresenta a repartição dos custos em diretos e indiretos a funções ou a bens ou serviços.

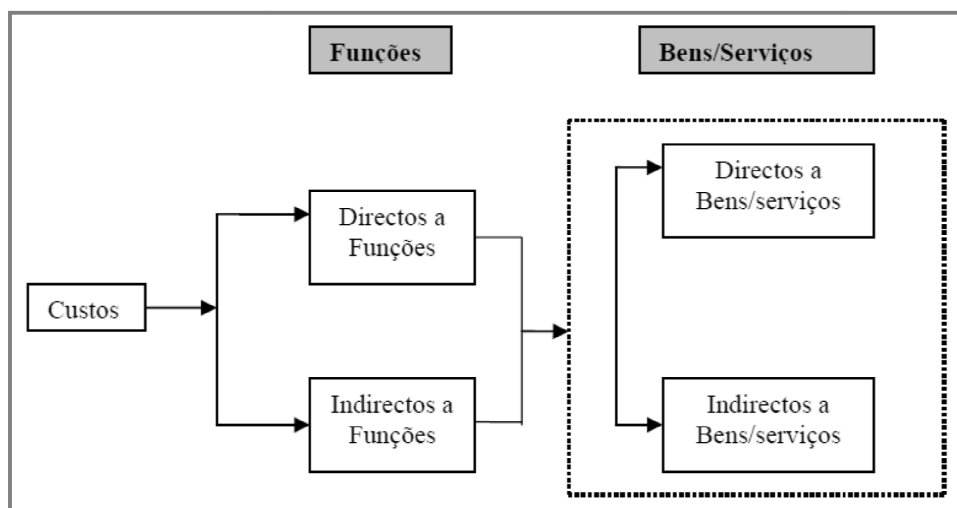


Figura 17: Reclassificação dos Custos segundo a sua Relação com o Objeto de Custo (Fonte: Adaptado de AECA, 1997)

No que respeita à reclassificação dos custos por unidades orgânicas<sup>11</sup> (custos calculados de acordo com a estrutura orgânica da entidade), o POCAL, não prevê, pelo menos de forma clara essa reclassificação (Carvalho, Costa e Macedo, 2008), uma vez que, não apresenta mapas para o apuramento dos custos das atividades e centros de custo, contrariamente ao que acontece em outros Planos Setoriais (exemplo: Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde – POCMS e Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social – POCISSSS) que efetuam o apuramento dos custos através de unidades orgânicas,

<sup>9</sup> “São específica e diretamente suportados por uma função, bem ou serviço e, como tal, exclusivamente imputáveis a esta função, bem ou serviço” (Costa, 2007).

<sup>10</sup> “São aqueles que não podem ser relacionados diretamente com uma função, bem ou serviço, departamento ou atividade, uma vez que não possuem uma relação de causalidade específica entre o input (fator de custo) e o output” (Costa, 2007).

<sup>11</sup> “São núcleos de recursos humanos e materiais nos quais assenta o desenvolvimento de todo o tipo de projetos da instituição podendo, de acordo com os seus objetivos específicos, assumir a forma de departamentos ou serviço” (Santos citado por Carvalho, Costa e Macedo, 2008, p 32).

servindo-se para o efeito e com as devidas adaptações do Método das Secções Homogéneas (método este, que não é referenciado no POCAL).

A classificação dos custos em unidades orgânicas, faculta-nos informações sobre o nível de responsabilidade de cada órgão dentro do município e o alcance das atividades que lhe estão adstritas. Este método assume a forma do esqueleto do Orçamento, tem por objetivo o agrupamento das despesas segundo um critério de organização e de gestão, tem em conta os centros de responsabilidade para realização das despesas, auxilia a imputação dos custos e assegura um melhor controlo e gestão dos mesmos (FASAB, 1995 e Carrillo, 1999).

#### **2.4.5.5 Imputação dos Custos Indiretos**

Relativamente aos custos indiretos o POCAL defende que a sua imputação deve ser efetuada através de uma base única:

*“após o apuramento dos custos diretos, por função através de coeficientes. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções e o coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram”* (ponto 2.8.3.3 do POCAL).

Do apresentado resulta que a imputação dos custos indiretos deve ser efetuada através dos custos diretos. A utilização do Método da Base Única apresenta algumas condicionantes, pois só ocasionalmente se encontra uma relação proporcionalmente aceitável entre todos os gastos gerais de fabrico e a base de imputação escolhida (Pereira e Franco, 1994). Além disso, de acordo com Bernardes (2001) este método apresenta um elevado grau de subjetividade pois o POCAL prescinde da solução orgânica e da apreciação dos custos das atividades, utilizando a afetação direta para os materiais e para a mão-de-obra e imputa os custos indiretos através de uma base discricionária evitando a sua análise.



#### **2.4.5.6 Sistema de Custeio**

O POCAL não expressa claramente o tipo de Sistema de Custeio a utilizar mas defende que “*o custo de cada função, bem ou serviço apura-se adicionando aos respetivos custos diretos os custos indiretos, imputados através das regras definidas no diploma*” (ponto 2.8.3.5 do POCAL), pelo que, depreende-se que o Sistema de Custeio a utilizar, é o Sistema de Custeio Total. Este Sistema de Custeio é no entender de Evans e Bellamy (1995) o sistema que faculta informação mais completa para a tomada de decisão, pois a exclusão de determinados elementos de custo do conceito de custo completo pode condicionar a utilidade da informação deste sistema de custeio.

#### **2.4.5.7 Método de Apuramento dos Custos**

No caso dos municípios o método direto aplica-se por defeito na produção de bens e na valorização do custo dos bens e serviços prestados salvo nas situações excecionais em que o POCAL preveja a aplicação do Método Indireto.

As situações excecionais que justificam a aplicação do Método Indireto são de acordo com o POCAL:

*“as atividades de carácter plurianual, designadamente construção de estradas, barragens e pontes, os produtos e trabalhos em curso podem ser valorizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento<sup>12</sup> ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respetivos custos até ao acabamento”* (ponto 4.2.11 do POCAL).

#### **2.4.5.8 Circuito de Apuramento de Custos**

De acordo com o POCAL no circuito de apuramento dos custos é possível identificar quatro fases distintas.

Na primeira fase verificamos se os custos são incorporáveis ou não incorporáveis, no caso dos custos incorporáveis, procedemos à sua classificação em custos diretos e

---

<sup>12</sup> “A percentagem de acabamento de uma obra corresponde ao seu nível de execução global e é dada pela relação entre o total dos custos incorridos e a soma deste com os estimados para completar a sua execução.” (ponto 4.2.12 do POCAL)

indiretos e efetuamos o seu cálculo através de fichas<sup>13</sup>, nomeadamente CC1 – Materiais, CC2 e CC3 – Mão-de-obra, CC4 e CC5 – Máquinas e Viaturas e CC6 – Custos Indiretos.

Na segunda fase imputamos os custos às diferentes funções através da ficha CC9.

Na terceira fase distribuímos os custos pelos diferentes bens produzidos ou serviços prestados, através do preenchimento da ficha CC8.

Na quarta e última fase apuramos os custos de cada bem ou serviço através da Ficha CC7 (ficha esta que é preenchida com base nos dados fornecidos pelas fichas referidas anteriormente). A figura seguinte apresenta o circuito de apuramento dos custos de acordo com o POCAL.

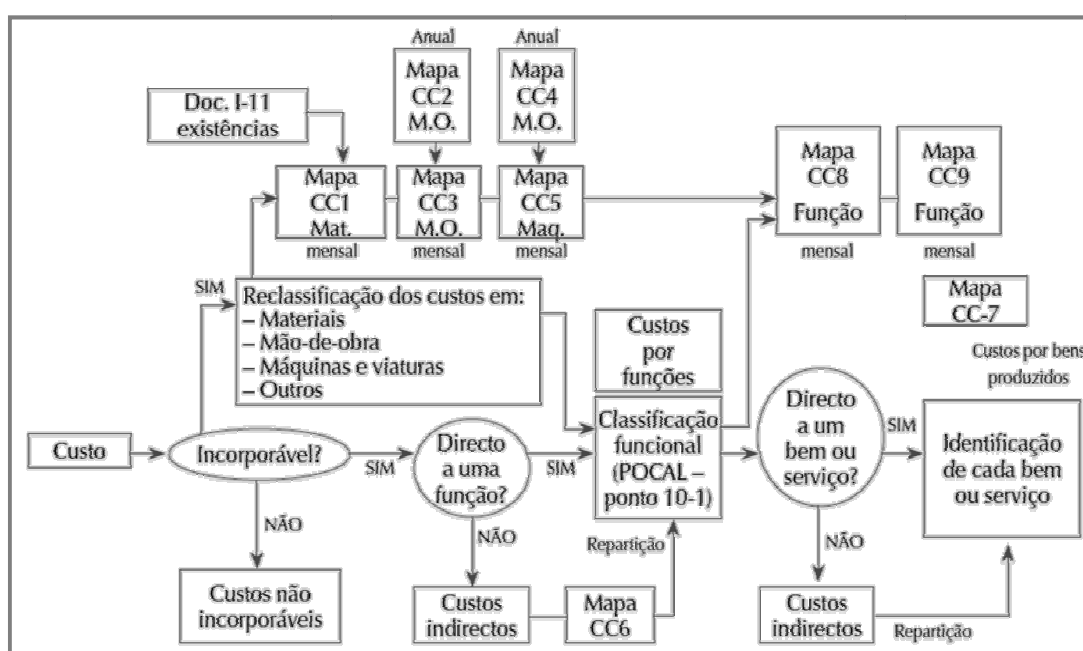


Figura 18: Circuito de Apuramento dos Custos (Fonte: Carvalho, Costa, e Macedo, 2008)

#### 2.4.6 Lacunas do Sistema de Contabilidade de Custos proposto pelo POCAL

De acordo com Costa (2007) o POCAL apresenta algumas lacunas relativamente ao SCC, nomeadamente:

- A obrigatoriedade de implementação de um SCC (análise dos custos), contrariamente ao POCP que prevê a implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica (análise dos custos e proveitos);
- A ausência de um plano de contas básico para a Contabilidade de Custos;

<sup>13</sup> Documentos de Contabilidade de Custos obrigatórios no apuramento dos Custos através do SCC previstos no POCAL. (ponto 2.8.3.6 e 12.3 do POCAL)

- A não definição do sistema de movimentação das contas, o que suscita dúvidas relativamente ao tipo de sistema a utilizar digráfico ou unigráfico;
- A ausência de regras em relação à ligação da Contabilidade Patrimonial com a Contabilidade de Custos, o que provoca dúvidas relativamente ao sistema (monista ou dualista) a utilizar nessa ligação;
- A reclassificação dos custos circunscreve-se a diretos e a indiretos não se prevendo outras tipologias;
- A decomposição dos custos diretos e indiretos não está claramente definida, uma vez que não se depreende se os custos a considerar devem ser apenas os custos diretos a funções, a bens e serviços e os custos indiretos a funções, a bens e serviços, ou considerar, para além destas decomposições, os custos diretos a funções, mas indiretos a bens e serviços. Além disso, não se percebe o grau de desagregação pretendido na decomposição dos custos diretos e indiretos;
- A não especificação relativamente à inclusão de todos os custos considerados na Contabilidade Patrimonial na Contabilidade de Custos;
- A obrigatoriedade de utilizar o método de base única, quando em algumas situações é mais adequado a utilização do método de base múltipla;
- A inexistência de obrigatoriedade de apurar os custos por centros de custos ou por centros de responsabilidade, o que impossibilita a efetiva implementação de um sistema de controlo de gestão;
- A não inclusão nos custos dos bens e serviços dos custos de oportunidade, o que impossibilita o cálculo do custo Económico-técnico<sup>14</sup>, que por sua vez leva ao apuramento incompleto do custo que é necessário calcular;
- A omissão relativamente à utilização do Método das Secções Homogéneas e a algumas das suas regras, nomeadamente se existem critérios para repartição dos custos dos centros/funções auxiliares;
- A inexistência de obrigação de apresentar a Demonstração de Resultados por Funções;
- A ausência de mapas e da obrigação de apurar os custos por atividades;

---

<sup>14</sup> [Custo Complexivo ou Completo (custo dos bens e serviços vendidos + custos administrativos, de distribuição e financeiros) + Custo de Oportunidade)]

- A ausência de fichas para registo dos outros custos diretos, falhando também a análise às possíveis duplicações de valores nas fichas (exemplo: mão-de-obra).

Estas lacunas do POCAL condicionam a uniformização, a comparação e a agregação de informação entre os diferentes municípios e não propiciam o correto apuramento dos custos dos bens e serviços, objeto de fixação de taxas e preços (Costa, 2005).

### **3 Investigação Empírica**

#### **3.1 Problema de Investigação, Finalidade e Objetivos**

O Problema que está no cerne desta investigação empírica aprofunda a temática da Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais nomeadamente nos municípios estudando especificamente a implementação do SCC a nível nacional e a eficiência. Estes elementos-chave suscitaram o seguinte problema:

*“Qual a fase de implementação do Sistema de Contabilidade de Custos nos municípios portugueses e o seu contributo para a eficiência?”*

De acordo com o problema apresentado pretende-se descrever os resultados práticos da investigação empírica em termos de implementação de um sistema, que se tornou obrigatório em 2002, (em resultado das regras estabelecidas pelo POCAL, aprovado em 1999) e as mais-valias deste sistema em termos de eficiência.

O objetivo central da investigação empírica consiste em analisar a fase de implementação do SCC nos municípios em Portugal, os principais fatores impulsionadores e condicionadores na implementação deste sistema, a utilidade retirada da informação obtida (nomeadamente em termos de utilização e de *accountability* do SCC) e o contributo deste sistema para a eficiência dos municípios.

Este objetivo central desagrega-se num conjunto de objetivos secundários que tem como finalidade concretizar o objetivo central:

- Determinar se os municípios já implementaram o SCC;
- Determinar os fatores impulsionadores e condicionadores de implementação do SCC nos municípios;

- Determinar as características do SCC adotado pelos municípios;
- Determinar a fase de implementação do SCC nos municípios;
- Determinar a utilidade que os municípios retiram da implementação do SCC em termos de utilização deste sistema e de *accountability*;
- Determinar a eficiência dos municípios em termos de implementação do SCC.

### 3.2 Modelo de Análise

O estudo exploratório e a revisão da bibliografia efetuada dentro da problemática de Investigação, da qual se destacam, as influências de três artigos científicos em particular: “*Sistema de Contabilidade de Custos das Entidades Locais em Portugal*” (Costa, 2007), “*Determinantes de Adoção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses*” (Gomes, Carvalho e Fernandes, 2009) e “*O Valor da Informação Contabilística na ótica do Produtor e do Utilizador da Informação – Estudo Empírico*” (Alves e Ussman, 2006) permitiu construir o Modelo de Análise que é constituído numa primeira fase por Conceitos, Dimensões e Questões, como podemos visualizar na figura seguinte.

Conceitos	Dimensões	Questões
<ul style="list-style-type: none"> <li>•Contabilidade de Custos</li> <li>•Contabilidade de Custos</li> <li>•Contabilidade de Custos</li> <li>•Contabilidade de Custos</li> <li>•Utilidade</li> <li>•Eficiência</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Contabilidade de Custos</li> <li>•Municípios</li> <li>•SCC</li> <li>•Municípios</li> <li>•Utilidade</li> <li>•Municípios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>•Quais os fatores impulsionadores e condicionadores de implementação do SCC?</li> <li>•Que diferenças existem entre os municípios adotantes e os não adotantes do SCC?</li> <li>•Quais as características do SCC dos municípios adotantes?</li> <li>•Qual a fase de implementação do SCC?</li> <li>•Qual o nível de utilidade retirada da informação produzida pela SCC a nível interno e externo?</li> <li>•A implementação do SCC permite aumentar a Eficiência dos Municípios em termos de redução dos desvios entre custos reais e custos previsionais?</li> </ul>

Figura 19: Modelo de Análise Inicial da Problemática de Investigação: Contabilidade de Custos (Fonte: Elaboração Própria)

### 3.3 Hipóteses

De modo a responder às questões de investigação formuladas no Modelo de Análise apresentado (Figura n.º 19) pretende-se testar cientificamente as hipóteses que se apresentam seguidamente no Quadro n.º 2.

**Quadro 2: Hipóteses a Testar no Desenvolvimento da Investigação**

<b>Hipóteses</b>	
<b>Hipótese</b>	<b>Descrição</b>
<p align="center"><b>Hipótese 1:</b></p> <p>A localização geográfica está diretamente relacionada com a implementação do SCC.</p>	<p>Com esta hipótese pretendemos aferir, à semelhança do que foi testado por Costa (2007), se a implementação do SCC, é mais notório nas NUT III que se localizam ao longo da Faixa do Litoral onde a Densidade Populacional é maior e onde se localizam maior número de municípios e de Instituições de Ensino Superior (mais propensas a lecionar disciplinas de Contabilidade Pública e Contabilidade de Custos).</p>
<p align="center"><b>Hipótese 2:</b></p> <p>A dimensão (número de habitantes e número de trabalhadores) relaciona-se com a implementação do SCC.</p>	<p>Com esta hipótese pretendemos determinar, de acordo com o que foi testado por Costa (2007) e Gomes, Carvalho e Fernandes (2009) se os municípios de maior dimensão em termos de habitantes e trabalhadores apresentam maior propensão à implementação do SCC.</p>
<p align="center"><b>Hipótese 3:</b></p> <p>A fase em que se encontra a implementação do SCC correlaciona-se com a Dimensão, os Recursos Totais, a Independência Financeira, o Ano de Implementação, a Obrigatoriedade imposta pela Legislação, a Necessidade de Aumentar a Transparência nas Finanças Autárquicas, Necessidade de Controlar os Custos e Pressão Política.</p>	<p>Com esta hipótese pretendemos aferir, adaptando o que foi testado por Gomes, Carvalho e Fernandes (2009), a correlação entre a fase de implementação do SCC e um conjunto de fatores explicativos (Dimensão, Recursos Totais, Independência Financeira, Ano de Implementação, Obrigatoriedade imposta pela Legislação, Necessidade de aumentar a Transparência nas Finanças Autárquicas, Necessidade de Controlar os Custos e Pressão Política), ou seja, se a fase em que se encontra a implementação do SCC é influenciada pelos fatores enunciados anteriormente.</p>
<p align="center"><b>Hipótese 4:</b></p> <p>A utilização da informação produzida pelo SCC a nível interno está relacionada com os graus de execução orçamental na ótica da despesa mais elevados.</p>	<p>Com esta hipótese pretendemos testar se os graus de execução Orçamental mais elevados na ótica da despesa estão relacionados com a utilização da informação produzida pelo SCC a nível interno (<i>outputs</i> do SCC), ou seja, a redução dos desvios entre os custos previsionais e os custos reais possibilita o aumento dos graus de execução orçamental. A redução dos desvios por via da utilização do SCC é no entender de Alves e Ussman (2006) uma forma de medir a eficiência do município.</p>
<p align="center"><b>Hipótese 5:</b></p> <p>A Eficiência Financeira dos Municípios relaciona-se com a implementação do SCC.</p>	<p>Com esta hipótese pretendemos testar se a implementação do SCC é mais significativa nos municípios considerados mais eficientes financeiramente (municípios que integram o ranking global da Eficiência Financeira constante no Anuário Financeiro).</p>

(Fonte: Elaboração Própria)

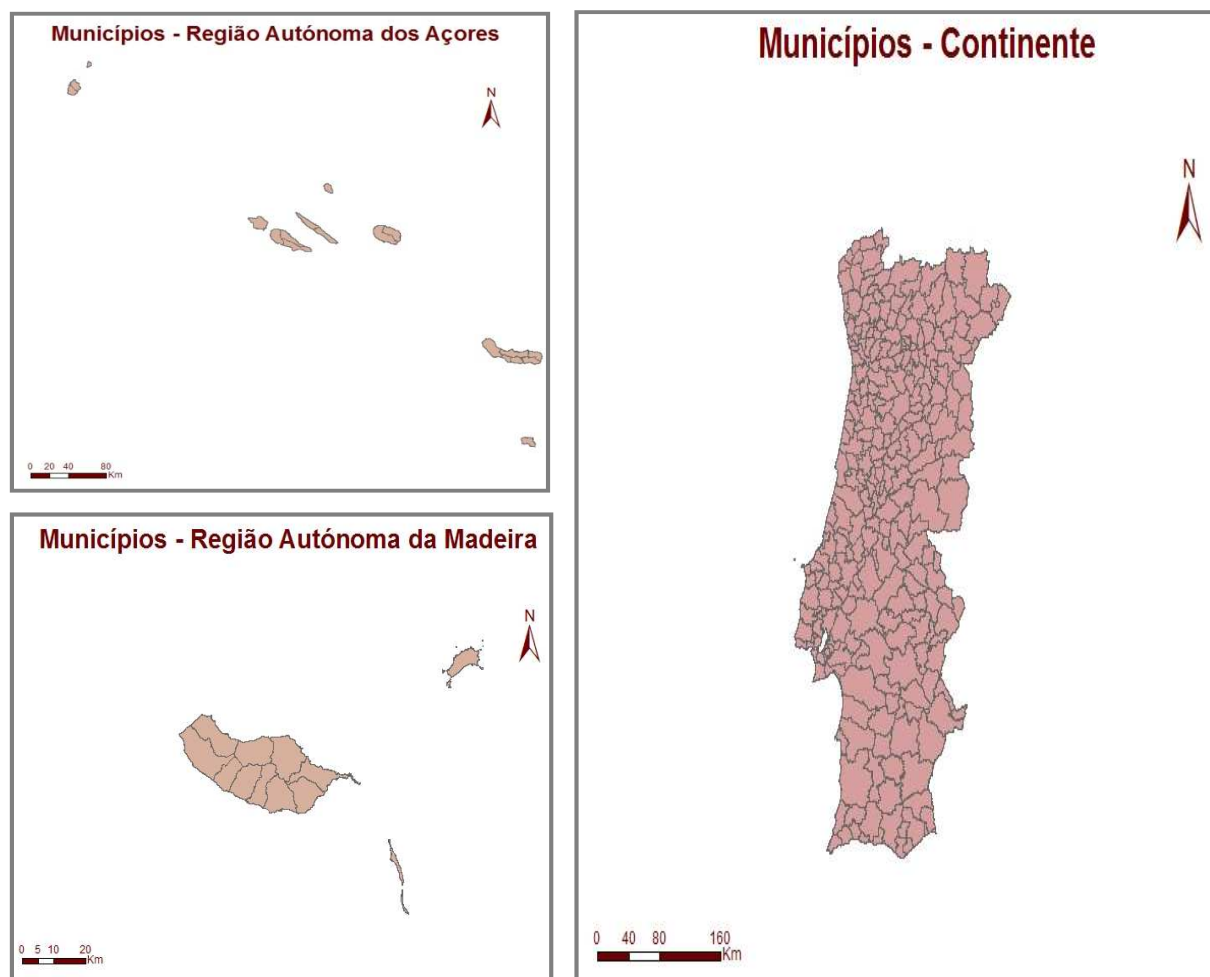
### 3.4 População

A população em estudo é constituída pelos 308 municípios<sup>15</sup> que existem em Portugal, uma vez que, o problema de investigação consiste em analisar a fase de implementação do SCC nestas entidades e o contributo deste sistema para a eficiência das mesmas.

Estas entidades caracterizam-se por estarem sujeitas às regras constantes no POCAL e por se enquadrarem na categoria de Autarquias Locais.

A investigação empírica engloba toda a população, no sentido de se conseguir uma maior taxa de resposta, que permita generalizar os resultados obtidos e obter uma maior fiabilidade dos mesmos.

O mapa seguinte apresenta a população em análise, ou seja, os municípios das Regiões Autónomas (Açores e Madeira) e do Continente.



Mapa 1: População em Análise (Fonte: Elaboração Própria)

<sup>15</sup> Anexo I: Listagem dos municípios que constituem a População.



A recolha da informação relativa à população em estudo teve por base o *site* do Instituto de Construção e Imobiliário<sup>16</sup> que contém uma listagem com os 308 municípios e os seus dados (nome, morada, telefone, fax, e-mail geral e página web) e a Associação dos Trabalhadores da Administração Local (ATAM), que facultou uma listagem com os municípios e com os seus dados (nome, morada, telefone, fax, e-mail geral), que permitiu validar os dados fornecidos pelo Instituto de Construção Imobiliária corrigindo assim dados errados ou incompletos.

A par destas fontes de informação, tivemos como suporte outras fontes, nomeadamente as próprias páginas da internet dos municípios, que nos permitiram confirmar algumas situações pontuais (exemplo: contatos desatualizados) e aceder aos e-mail's da contabilidade dos municípios<sup>17</sup>.

Importa salientar que, de forma a assegurar a confidencialidade dos dados dos municípios, a análise será efetuada por NUT'S<sup>18</sup>. A NUT utilizada no desenvolvimento desta investigação é a NUT III<sup>19</sup>, a qual é constituída por 30 unidades territoriais das quais 28 são no Continente e 2 são nas Regiões Autónomas.

O mapa seguinte apresenta o território português repartido de acordo com a NUT III.

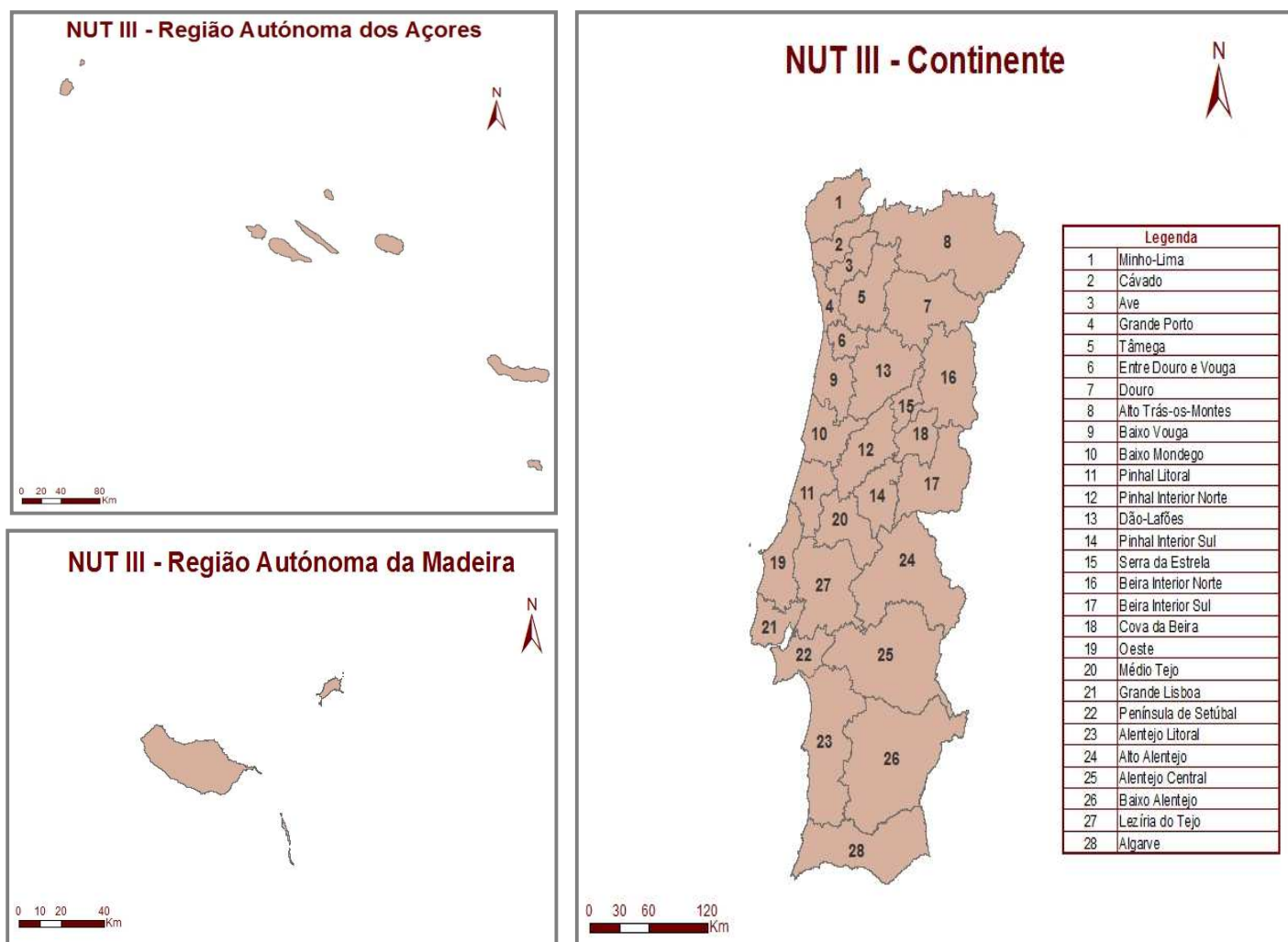
---

<sup>16</sup> <http://www.inci.pt/Portugues/SiteLinks/Paginas/C%C3%A2marasMunicipais.aspx> (consultado no dia 15/02/2013).

<sup>17</sup> Importa salientar que dos 308 Municípios em análise apenas 84 tinham o e-mail da contabilidade disponibilizado na página da internet.

<sup>18</sup> Nomenclatura de Unidade Territorial para fins estatísticos estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 46/1989, de 15 de fevereiro estabelece a matriz limitadora da recolha e compilação de informação estatística de base regional em 3 níveis de agregação nível I, II e III) (<http://www.infopedia.pt/nut> consultado em 01/07/2013).

<sup>19</sup> Anexo II: Listagem das Regiões que compõem a NUT III.



Mapa 2: NUT III (Fonte: Elaboração Própria)

### 3.5 Metodologia de Investigação

O tipo de estudo escolhido para o desenvolvimento desta investigação empírica é o Estudo Exploratório, uma vez que, se pretende investigar uma determinada realidade que já foi estudada anteriormente no sentido de se contribuir para um maior conhecimento sobre essa realidade, neste caso, a Implementação do SCC nos municípios portugueses.

A metodologia de investigação utilizada passou por duas fases distintas. Na primeira fase a metodologia baseou-se na análise de artigos científicos clássicos e atuais publicados na literatura da Administração Pública referente ao tema a abordar, no sentido de se obter uma visão mais consistente do tema, o que permitiu definir o Modelo de Análise inicial constituído por Conceitos, Dimensões e Questões e posteriormente por Hipóteses. Na segunda fase, a metodologia passa por uma

abordagem quantitativa no sentido de se alcançar os objetivos delimitados, de responder às questões colocadas e de testar as hipóteses formuladas.

### **3.5.1 Técnica adotada na Recolha de Dados**

De modo a concretizarmos os objetivos delimitados, a responder às questões colocadas e a testar as hipóteses formuladas optámos pela obtenção de dados primários através de uma técnica quantitativa que é o inquérito por questionário.

A escolha desta técnica prende-se com o facto de esta ser no nosso entender a técnica que melhor permitirá responder às questões previamente colocadas, pois em termos documentais existe escassez de informação relativamente à Implementação do SCC nos municípios.

#### **3.5.1.1 Inquérito por Questionário**

O questionário foi construído tendo em atenção um conjunto de procedimentos metodológicos e técnicos (formulação do problema, definição dos objetivos, revisão bibliográfica, formulação das hipóteses, identificação das variáveis e indicadores, definição da amostra e pré-teste), bem como, outros questionários elaborados dentro da temática da Contabilidade de Custos (Costa, 2005; Gomes, Carvalho e Fernandes, 2009).

O questionário<sup>20</sup> é constituído por questões do tipo fechado que se repartem por questões de resposta única, onde o inquirido tem de seleccionar uma opção de uma lista de alternativas pré-seleccionada e por questões onde se utiliza a escala de *Likert* (0 a 5), em que perante um conjunto de questões previamente definidas pelo investigador o inquirido, tem de escolher o nível de importância, repercussão, utilização e concordância relativamente a cada uma delas.

A escolha deste tipo de questões teve como finalidades tornar o processo de resposta mais célere aumentando por esta via o número de respostas ao questionário e simplificar a análise dos dados recolhidos, pois com respostas fechadas o tratamento dos dados torna-se mais rápido e mais objetivo.

O questionário encontra-se estruturado em cinco partes:

---

<sup>20</sup> Anexo III: Questionário

- **1ª Parte:** Caracterização do Município – analisar os elementos caracterizadores do município (região, trabalhadores e habitantes);
- **2ª Parte:** Caracterização do SCC – analisar os municípios que adotaram este sistema identificando os fatores impulsionadores e as especificidades do SCC adotado;
- **3ª Parte:** Implementação do SCC – verificar a fase em que se encontra o SCC, a repercussão e utilização deste sistema;
- **4ª Parte:** Eficiência retirada da Contabilidade de Custos – analisar a concordância dos inquiridos relativamente aos objetivos da Contabilidade de Custos que conduzem à eficiência do município e se a implementação deste sistema possibilita o aumento do grau de execução orçamental na ótica da despesa;
- **5ª Parte:** Condicionantes da Implementação do SCC – Determinar de acordo com as duas realidades em análise (municípios adotantes e não adotantes) os fatores que condicionam a implementação do SCC.

O questionário foi elaborado informaticamente através da aplicação *Googledrive*, que permite via *on-line* elaborar questionários e recolher as respostas aos mesmos. A escolha deste método de elaboração do questionário pretende na fase de resposta simplificar e agilizar o processo para o inquirido e para o investigador.

De forma a eliminar possíveis falhas de redação, erros de escrita, questões desnecessárias, duplicadas e complexas, assegurar o rigor da investigação e a correta interpretação do questionário, pelos inquiridos, foi elaborado um pré-teste do questionário. O *link* do pré-teste foi enviado por e-mail a cinco técnicos que exercem funções na Divisão Económico-Financeira de cinco municípios diferentes (quatro municípios adotantes do SCC e um município não adotante do SCC).

Das respostas ao pré-teste resultaram alguns ajustamentos nomeadamente nas questões 4.3 e 5.1. Na questão 4.3 foi feita uma alteração no sentido de a tornar mais clara de modo a que não suscitasse dúvidas no momento da resposta e na questão 5.1 foi alargado o âmbito de resposta pois inicialmente apenas se aplicava aos municípios não adotantes do SCC.

Após os ajustamentos referidos, foi elaborado um e-mail (dirigido aos Presidentes de Câmara e Responsáveis do Setor de Contabilidade) onde se explicava o âmbito e o objetivo da investigação empírica, garantia a confidencialidade das respostas e alertava

para a necessidade das respostas serem o mais rigorosas possíveis para a fiabilidade da investigação. O e-mail referido foi enviado juntamente com o *link* do questionário em abril de 2013 para os 308 municípios de Portugal.

### **3.5.2 Tratamento dos dados**

O tratamento dos dados foi efetuado com recurso a três Aplicações Informáticas: *SPSS (Statistical Package for the Social Sciences)*, versão 20, *ARC GIS*, versão 10 e *Microsoft Office Excel 2007*.

Na investigação dos dados considerámos dois tipos de análise: a análise univariada (as variáveis são tratadas de forma independente) e a análise bivariada (as variáveis relacionam-se através de cruzamentos).

Neste estudo utilizou-se a análise univariada recorrendo-se a técnicas de estatística descritiva (exemplo: medidas de tendência central: Média, medidas de dispersão: Desvio Padrão).

A utilização da análise bivariada teve como finalidade testar as hipóteses anteriormente definidas no ponto 3.3, através de medidas de associação e de correlação.

As associações baseadas na tabela de contingência foram testadas através de dois Teste não Paramétricos – Teste da Independência do Qui-quadrado de *Pearson* ( $\chi^2$ ) e o Teste Exato de Fisher considerando-se o nível de significância de 5% para ambos os testes.

O Teste da Independência do Qui-Quadrado assenta nos pressupostos de não existir células com um valor esperado inferior a um e não existir mais de 20% das células com um valor esperado menor que cinco sendo utilizado nas situações em que os dados são qualitativos e se pretende determinar o modo como se comportam os dados quando as variáveis se cruzam (Pocinho, 2010).

O Teste Exato de Fisher deve ser utilizado nas situações em que temos apenas duas categorias pois é mais exato do que o Teste da Independência do Qui-Quadrado. Neste caso apesar da análise apresentar os dois testes as conclusões são tecidas em função do resultado do Teste Exato de Fisher, dado a sua maior fiabilidade e se verificar o requisito subjacente ao mesmo.

Nos referidos testes são formuladas as seguintes hipóteses:

- H0 (Hipótese Nula): As variáveis são independentes;
- H1 (Hipótese Alternativa): As variáveis não são independentes e existe relação entre elas.

As correlações tal como as associações foram testadas através de um Teste não Paramétrico – *Kendall's Tau-b*. Este teste é utilizado quando as variáveis são ordinais ou não tem distribuição normal (Pereira, 2008).

No *Kendall's Tau-b* são formuladas as seguintes hipóteses:

- H0 (Hipótese Nula): As variáveis não estão correlacionadas;
- H1 (Hipótese Alternativa): As variáveis estão correlacionadas.

### 3.6 Variáveis em Estudo

A construção do Modelo de Análise torna possível uma análise integrada das variáveis subjacentes às hipóteses de investigação e aos cruzamentos efetuados, as quais devem ser classificadas e mesuráveis através de um processo de operacionalização.

No caso concreto desta investigação empírica classificamos as variáveis à *priori* (antes da realização da análise bivariada) em três tipos: independentes, “dependentes”<sup>21</sup> e outras.

As variáveis independentes são alheias aos procedimentos de investigação, recorrendo-se às mesmas para analisar sua influência nas variáveis “dependentes”. As variáveis independentes que permitem caracterizar os municípios inquiridos e cujos efeitos nas variáveis dependentes vão ser objeto de estudo são: a Localização Geográfica, a Dimensão (Número de Habitantes e Número de Trabalhadores), as Receitas Totais, a Independência Financeira, a Eficiência Financeira, a Obrigatoriedade imposta pela Legislação, a Necessidade de Aumentar a Transparência das Finanças Locais, a Necessidade de controlar os custos e a Pressão Política.

As variáveis “dependentes” não são alheias aos procedimentos de investigação, uma vez que as mesmas se conotam diretamente com as respostas que se pretendem obter. As variáveis dependentes nesta investigação são: a Implementação do SCC (por se considerar que esta é suscetível de ser influenciada pela Localização Geográfica, pela Dimensão e pela Eficiência Financeira), a Fase de implementação do SCC (por se considerar que esta se correlaciona com: a Dimensão, as Receitas Totais, a Independência Financeira, o Ano de implementação, a Obrigatoriedade imposta pela Legislação, a Necessidade de Aumentar a Transparência das Finanças Autárquicas, a

---

<sup>21</sup> As aspas nas variáveis dependentes foram colocadas no sentido de salvaguardar o facto de esta classificação ter sido feita à *priori* antes da análise bivariada ser efetuada.

Necessidade de Controlar Custos e a Pressão Política) e o Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa (por se considerar que este pode ser influenciado pela Utilização a Nível Interno da Informação Produzida pelo SCC na elaboração dos Documentos Previsionais).

Como outras variáveis temos aquelas que na nossa opinião não podem ser consideradas como independentes ou “dependentes” pelo facto de estarem subjacente à implementação do SCC, nomeadamente:

- Ano de Implementação do SCC;
- Repercussão da informação produzida pelo SCC na gestão;
- Utilização a nível interno da informação produzida pelo SCC;
- Utilização a nível externo da informação produzida pelo SCC.

### **3.7 Resultados da Investigação Empírica**

#### **3.7.1 Caracterização dos Inquiridos**

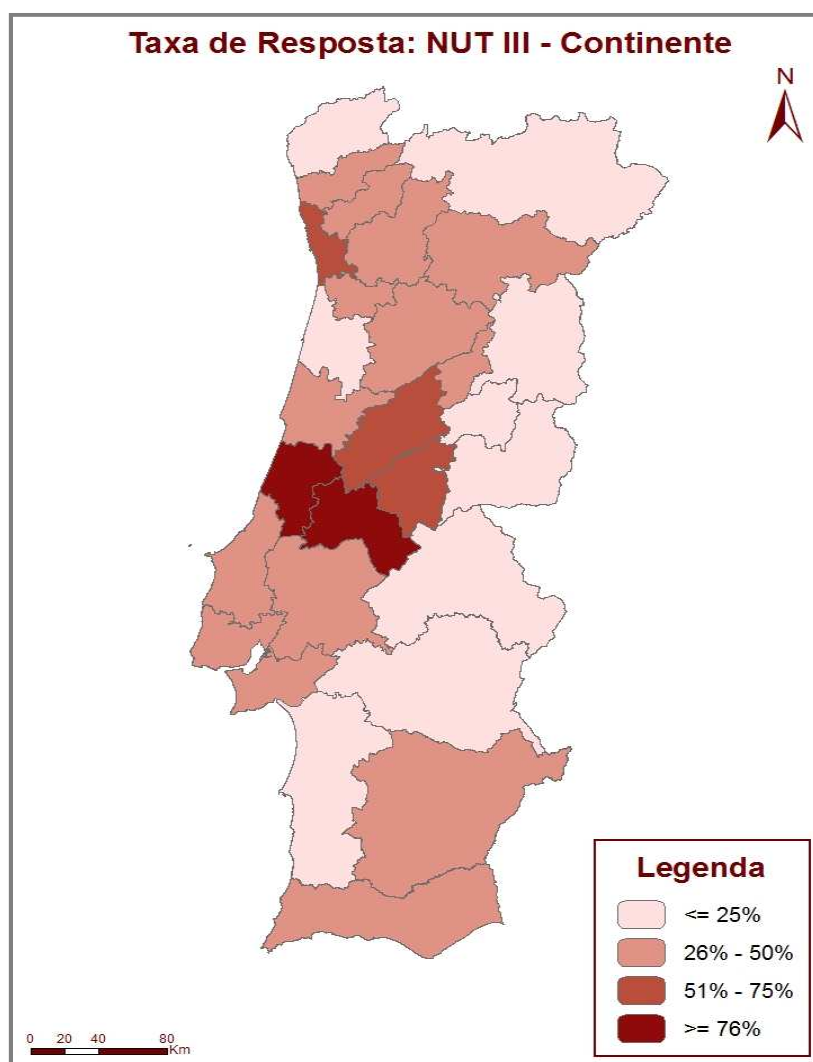
Dos 308 municípios que constituem a população em análise, obtivemos 105 respostas que se traduzem numa taxa de resposta de 34%, a qual, constitui uma amostra razoável repartida pelas diferentes NUT III o que permite generalizar os resultados obtidos.

Nesta parte da investigação caracterizamos os municípios inquiridos em termos de Localização Geográfica, Dimensão (Número de Habitantes e Número de Trabalhadores), Recursos Financeiros (Receitas Totais e Independência Financeira) e Eficiência Financeira. Esta caracterização tem subjacente as respostas dos inquiridos ao primeiro grupo do questionário, os dados inerentes às finanças autárquicas consultados no *site* do Pordata e os dados inerentes à Eficiência Financeira consultados no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses do Ano de 2011 e 2012 (2013).

##### **3.7.1.1 Localização Geográfica**

Em termos de Localização Geográfica, caracterizámos os municípios inquiridos, por NUT III.

Os mapas seguintes apresentam a taxa de resposta<sup>22</sup> dos municípios em termos de NUT III ao questionário.

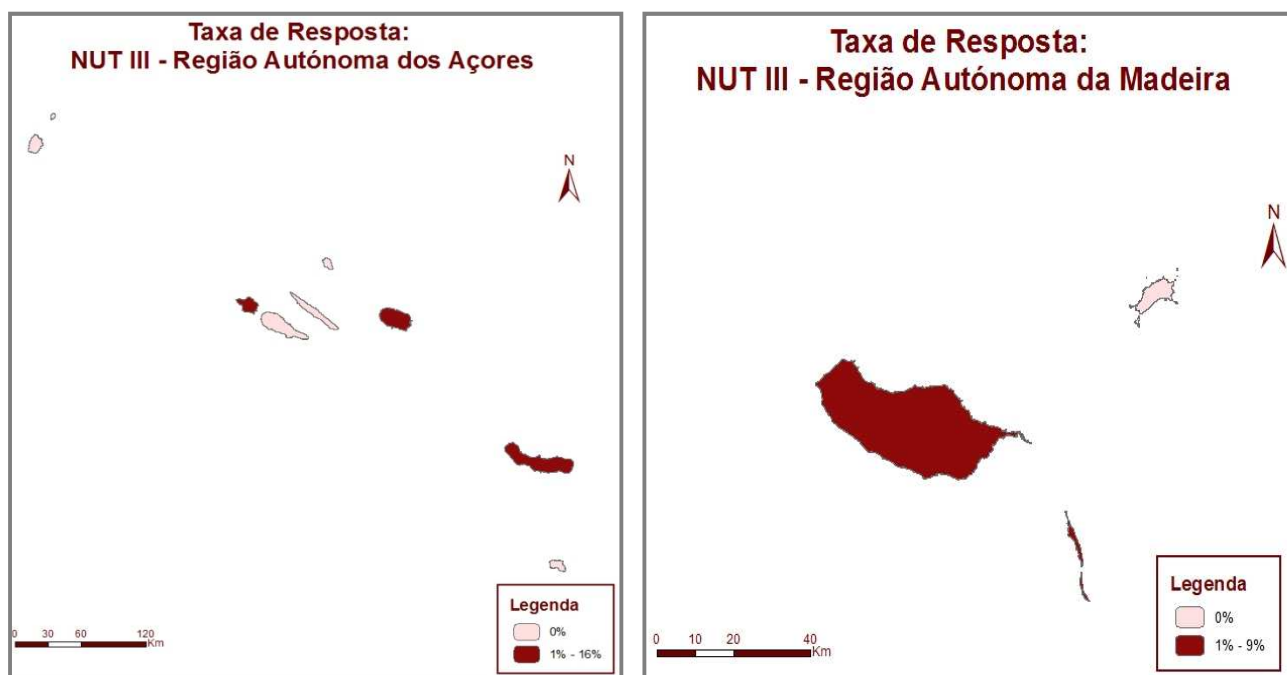


Mapa 3: Taxa de Resposta: NUT III – Continente (Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

---

<sup>22</sup> Esta taxa foi determinada através do quociente do número de municípios inquiridos na região X sobre o número total de municípios que integram a Região X.





Mapa 4: Taxa de Resposta: NUT III – Regiões Autónomas: Açores e Madeira (Fonte Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário aplicado)

Da análise dos mapas verificamos que no Continente, as Regiões em termos de NUT III em que obtivemos maior taxa de resposta (maior que 75%) foram o Médio Tejo e o Pinhal Litoral e as Regiões com menor taxa de resposta (menor ou igual a 25%) foram o Minho Lima, o Alto Trás-os-Montes, Baixo Vouga, Beira Interior Norte, Beira Interior Sul, Cova da Beira<sup>23</sup>, Alentejo Litoral, Alto Alentejo e Alentejo Central.

No que concerne às Regiões Autónomas verificamos que as taxas de resposta são mais baixas do que no Continente, pelo que, utilizou-se intervalos diferentes. Nos Açores a taxa de resposta cifrou-se nos 16% e na Madeira nos 9%.

### 3.7.1.2 Dimensão

A Dimensão dos inquiridos é analisada de acordo com os critérios do Número de Habitantes e do Número de Trabalhadores dos municípios.

No que respeita ao Número de Habitantes utilizámos a escala definida no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, em que os municípios se enquadram em três grupos: Pequenos (menor ou igual a 20.000 habitantes), Médios (Entre 20.001 e 100.000 habitantes) e Grandes (maior ou igual a 100.001 habitantes).

<sup>23</sup> Nesta Região não obtivemos nenhuma resposta ao Questionário, no entanto importa salientar que esta é constituída apenas por três Municípios.

O gráfico seguinte apresenta os municípios inquiridos agrupados de acordo com os três grupos referidos.

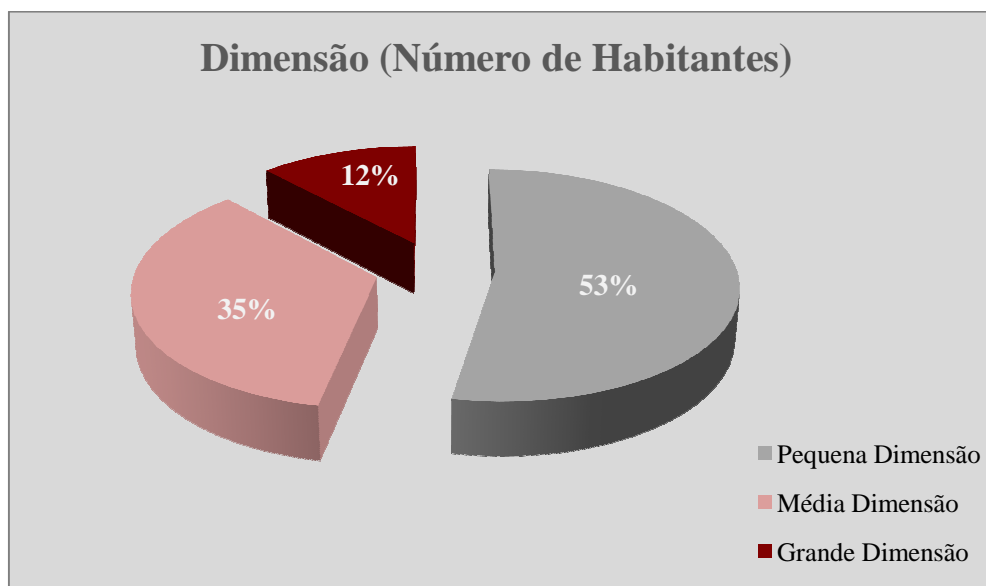


Gráfico 1: Dimensão dos Municípios Inquiridos de acordo com o Critério do Número de Habitantes  
(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário aplicado)

Da análise do gráfico verificamos que o grupo de municípios inquiridos com maior peso em termos de Número de Habitantes é o grupo de Pequena Dimensão que representa 53% (56 municípios). Contrariamente o grupo com menor peso é o grupo de Grande Dimensão que representa 12% (12 municípios). Esta situação é extensiva ao universo dos municípios pois de acordo com o Anuário Financeiros dos Municípios Portugueses do Ano de 2011 e 2012 (2013) os municípios de Pequena Dimensão são os que tem maior peso representando 59% (183 municípios) e os municípios de Grande Dimensão são os que tem menor peso representando 8% (24 municípios).

Relativamente ao Número de Trabalhadores agrupámos os municípios em três grupos (tal como fizemos para o Número de Habitantes): Pequenos (menor ou igual a 300 trabalhadores), Médios (entre 301 e 600 trabalhadores) e Grandes (maior ou igual a 601 trabalhadores).

O gráfico seguinte apresenta os municípios inquiridos agrupados de acordo com os três grupos referidos.

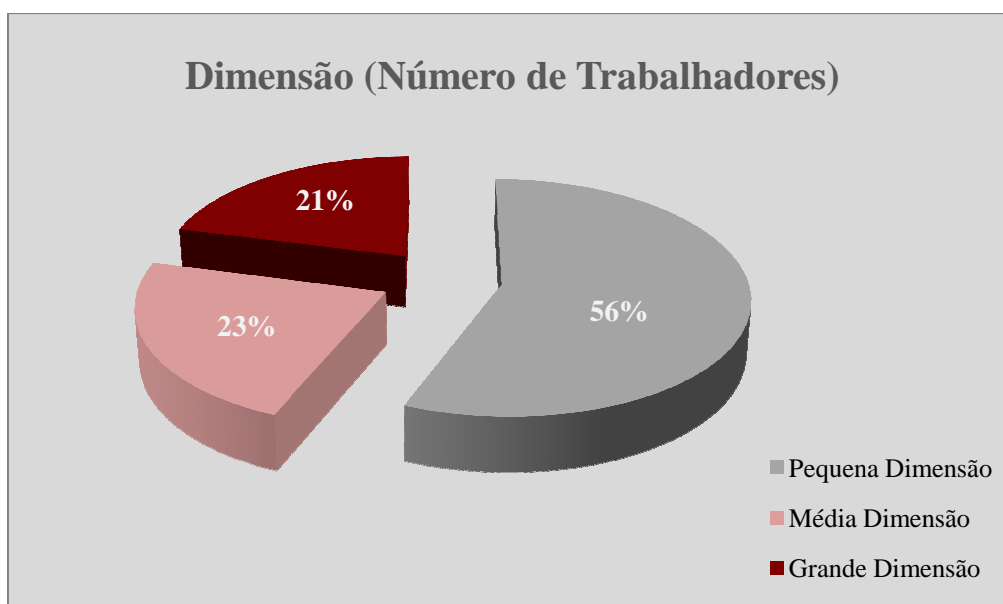


Gráfico 2: Dimensão dos Municípios Inquiridos de acordo com o Critério do Número de Trabalhadores  
(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário aplicado)

De acordo com o gráfico verificamos que 56% (59 municípios), apresenta um Número de Trabalhadores menor ou igual a 300 e que apenas 21% (22 municípios) apresenta um Número de Trabalhadores maior ou igual a 601.

Importa salientar que não são só os municípios de Grande Dimensão em termos de Número de Habitantes que apresentam um Número de Trabalhadores maior ou igual a 601 (12 municípios), pois existem municípios de Média Dimensão em termos de Número de Habitantes que apresentam um Número de Trabalhadores igual ou superior a 601 e trabalhadores (10 municípios).

### 3.7.1.3 Recursos Financeiros<sup>24</sup>

No que respeita aos Recursos Financeiros caracterizámos os municípios de acordo com dois critérios: Receitas Totais e Independência Financeira.

Em termos de Receitas definimos um intervalo de forma a agruparmos os municípios inquiridos em quatro grupos: volume de receitas menor ou igual 10.000.000€, volume de receitas entre 10.000.001€ e 20.000.000€, volume de receitas entre 20.000.001€ e 30.000.000€ e volume de receitas igual ou superior a 30.000.001€.

O gráfico seguinte apresenta a percentagem dos municípios inquiridos em cada um dos grupos de receita referidos.

---

<sup>24</sup> Anexo IV: Listagem dos Recursos Financeiros da População (dados de 2011).

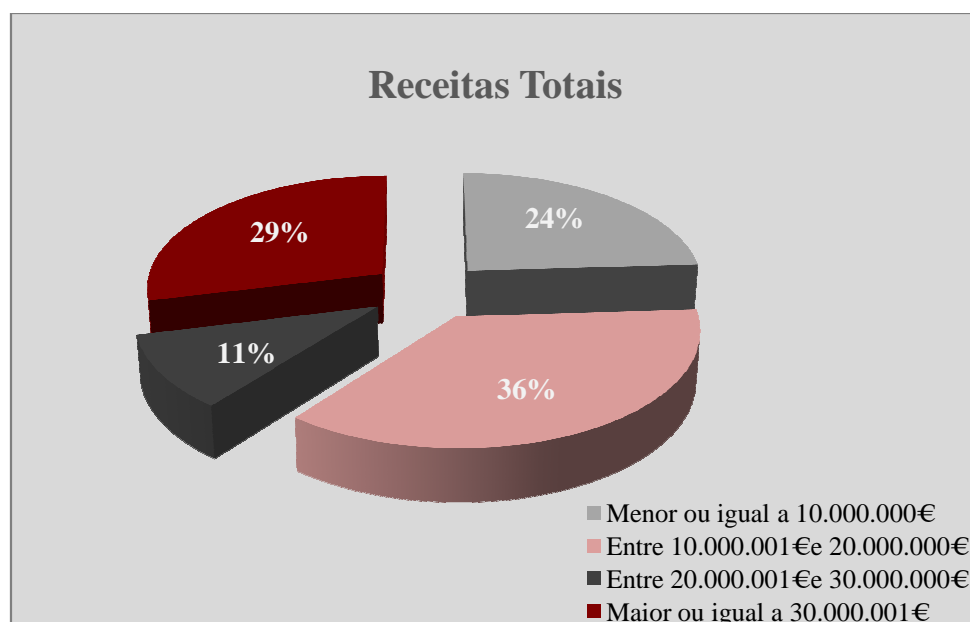


Gráfico 3: Receitas dos Municípios Inquiridos<sup>25</sup> no ano de 2011 (Fonte: Elaboração Própria, Dados consultados no site: [www.pordata.pt](http://www.pordata.pt) em 14/07/2013)

Da análise do gráfico verificamos que a maior parte dos municípios inquiridos apresenta um volume de receitas entre 10.000.001€ e 20.000.000€, o que corresponde a 36% (38 municípios).

A Independência Financeira<sup>26</sup> permite medir a capacidade dos municípios se financiarem com receitas próprias, pelo que, apresenta-se o gráfico seguinte que caracteriza os municípios inquiridos de acordo com este critério.

---

<sup>25</sup> Não foi possível determinar as Receitas Totais num dos municípios inquiridos, por isso, esta análise foi efetuada para um conjunto de 104 municípios.

<sup>26</sup> “*Considera-se Independência Financeira nos casos em que as receitas próprias (receitas totais deduzidas das transferências e passivos financeiros) representam pelo menos 50% das receitas totais*” (Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2011 e 2012, p. 28, 2013)

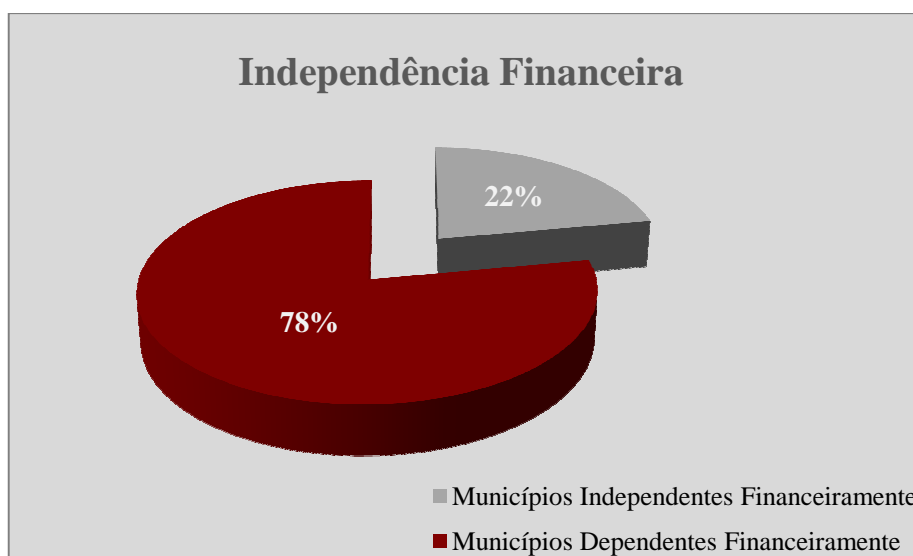


Gráfico 4: Independência Financeira dos Municípios Inquiridos<sup>27</sup> no ano de 2011 (Fonte: Elaboração Própria, Dados consultados no site: [www.pordata.pt](http://www.pordata.pt) em 14/07/2013)

Da análise do gráfico verificamos que no ano de 2011, 78% (81 municípios) não são independentes financeiramente, o que significa que as transferências (correntes e de capital) representam mais de 50% do total das receitas, evidenciando a forte dependência financeira dos municípios inquiridos das transferências da Administração Central. A dependência demonstrada não se verifica apenas nos municípios inquiridos pois de acordo com o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2011 e 2012 (2013), em 2011 apenas 33% do total de municípios portugueses (101 municípios) apresentavam receitas próprias iguais ou superiores a 50% das receitas totais.

#### 3.7.1.4 Eficiência Financeira

A Eficiência<sup>28</sup> Financeira dos municípios tem subjacente o estudo efetuado por Carvalho et. al, (2013) que integra o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2011 e 2012 . De acordo com o estudo referido, a Eficiência Financeira é medida através de um conjunto de quinze indicadores, que foram identificados como os que melhor permitem avaliar a gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos

---

<sup>27</sup> Não foi possível determinar a Independência Financeira num dos municípios inquiridos, por isso, esta análise foi efetuada para um conjunto de 104 municípios.

<sup>28</sup> A Eficiência de um município deve ter subjacente a “*a avaliação e comparabilidade de indicadores de outputs como a qualidade dos serviços prestados e a utilidade dos investimentos com indicadores de execução da receita e da despesa*” (Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2011 e 2012, p. 263, 2013).

municípios. Os indicadores escolhidos deram origem a rácios que têm diferentes ponderações em função da relevância<sup>29</sup>.

O Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2011 e 2012 (2013) apresenta um *Ranking* global com os 70 municípios mais eficientes financeiramente (35 municípios de Pequena Dimensão<sup>30</sup>, 25 municípios de Média Dimensão e 10 municípios de Grande Dimensão).

O gráfico seguinte apresenta a percentagem de municípios inquiridos que se enquadram no *Ranking* Global dos Municípios eficientes financeiramente.

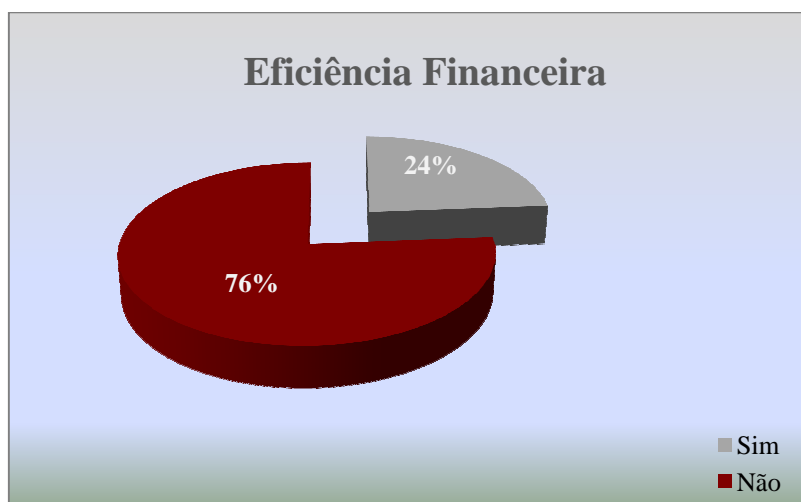


Gráfico 5: Eficiência Financeira dos Municípios Inquiridos no ano de 2011 (Fonte: Elaboração Própria, Dados consultados no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, 2013)

Da análise do gráfico verificamos que dos municípios inquiridos apenas 24% (25 municípios: 9 municípios de Pequena Dimensão, 9 municípios de Média Dimensão e 7 municípios de Grande Dimensão) são considerados eficientes financeiramente integrando o *Ranking* Global dos 70 municípios mais eficientes financeiramente.

Esta análise é extensiva ao universo da população, pois em termos gerais apenas 23% (70 municípios) integram o *Ranking* Global dos municípios mais eficientes financeiramente.

---

<sup>29</sup> Anexo V: Indicadores/Rácios utilizados para medir a Eficiência Financeira.

<sup>30</sup> Dimensão determinada em função do critério do Número de Habitantes.

### 3.7.2 *Análise Descritiva dos Resultados*

Nesta parte apresenta-se a análise descritiva dos resultados (análise univariada), a qual tem subjacente as respostas dos inquiridos ao segundo, terceiro, quarto e quinto grupo do Questionário, que se encontra estruturado de acordo com os grupos referidos.

#### 3.7.2.1 Caracterização do SCC

No segundo grupo do questionário pretendeu-se através das questões formuladas conhecer os municípios que já implementaram o SCC, o ano de implementação, os fatores impulsionadores da implementação do SCC e as especificidades do SCC (forma e sistema apuramento de custos, utilização do Método das Secções Homogéneas, imputação dos custos indiretos e o critério de imputação dos mesmos).

Em relação à implementação do SCC, verificamos de acordo com a tabela de frequências abaixo que 58% (61 municípios), já implementaram o SCC. No entanto, importa salientar que a percentagem de não implementação ainda é muito significativa, 42% (44 municípios), o que permite concluir que o processo de implementação ainda se encontra muito atrasado, este facto é preocupante, uma vez que este sistema se tornou obrigatório em 2002.

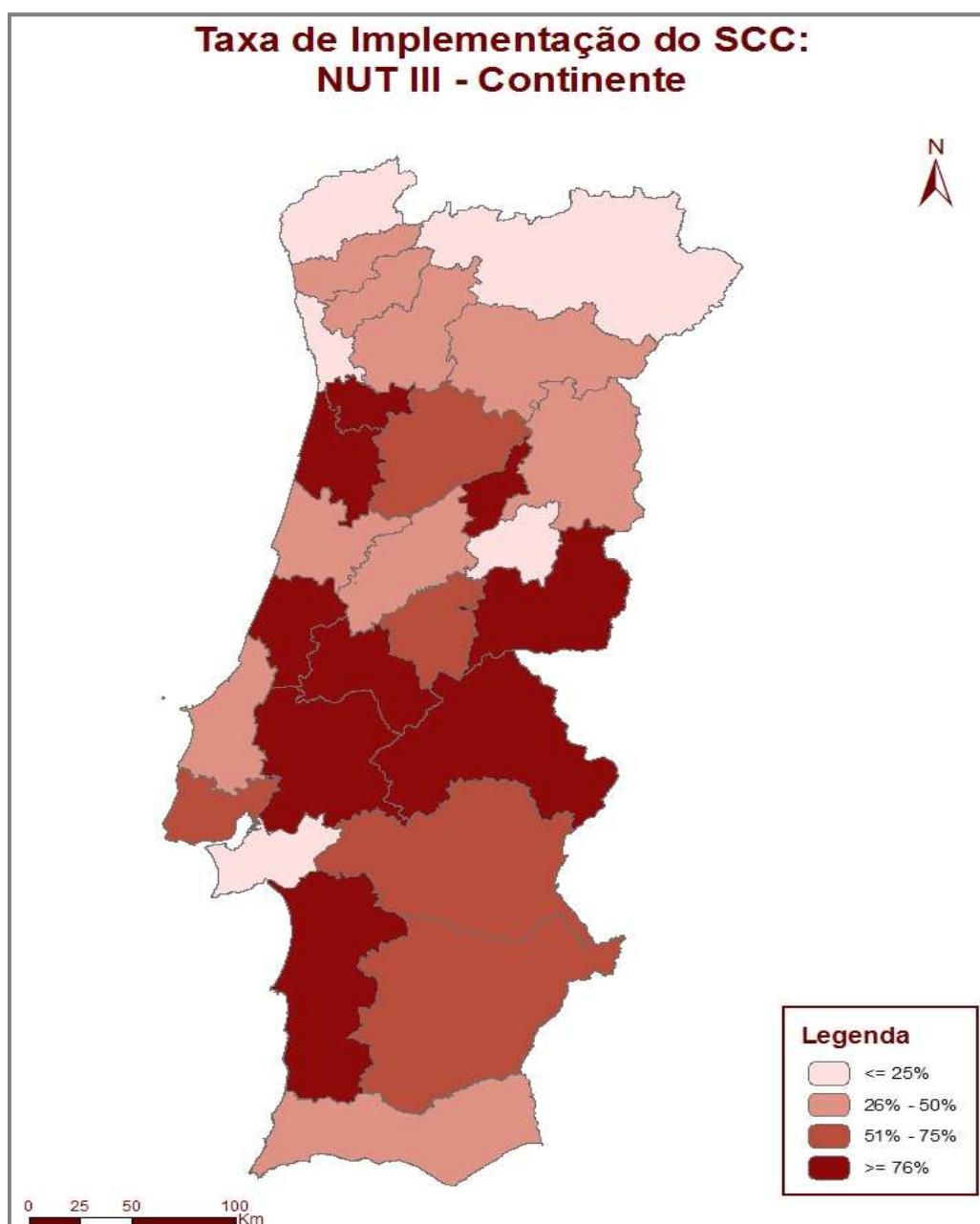
Tabela 1: Implementação do SCC nos Municípios Inquiridos

Implementação do SCC		N	%	Acumulado %
Respostas Válidas	Não	44	42%	42%
	Sim	61	58%	100%
	Total	105	100%	

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

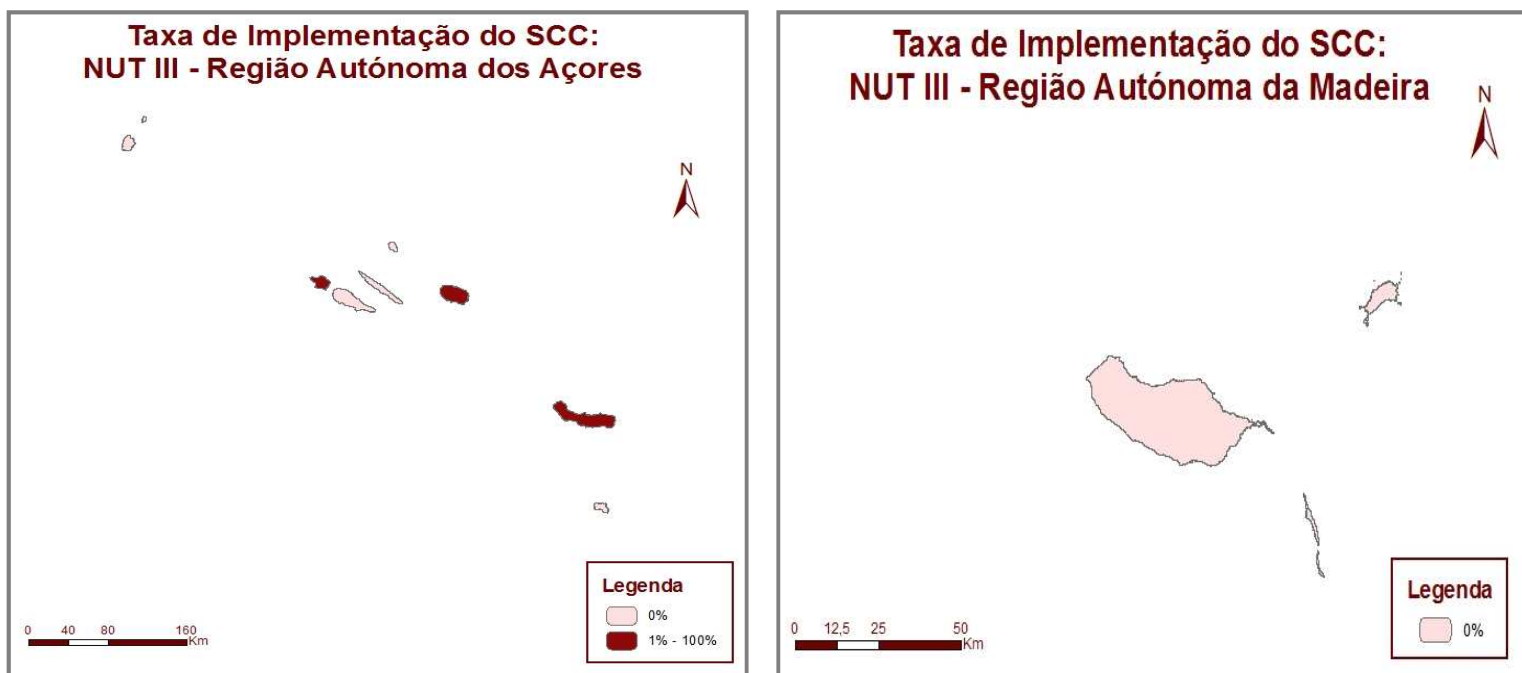
Em termos de NUT III verificamos nos mapas abaixo que a taxa de implementação do SCC nos municípios inquiridos<sup>31</sup> foi mais acentuada no Continente nas Regiões de: Entre Douro e Vouga, Baixo Vouga, Pinhal Litoral, Serra da Estrela, Beira Interior Sul, Médio Tejo, Alentejo Litoral, Alto Alentejo e Lezíria do Tejo e nas Regiões Autónomas: na Região Autónoma dos Açores.

<sup>31</sup> Esta taxa foi determinada através do quociente do número de municípios inquiridos que implementaram o SCC na região X sobre o número total de municípios inquiridos na Região X. Importa salientar que a taxa obtida é referente apenas aos inquiridos, podendo a mesma não ser representativa nas regiões em que a taxa de resposta não foi além dos 50% (ver mapas: 3 e 4 pagina 50 e 51 respetivamente).



Mapa 5: Taxa de Implementação do SCC nas NUT III – Continente (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do Questionário Aplicado)





Mapa 6: Taxa de Implementação do SCC nas NUT III – Continente (Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

No que respeita ao ano de implementação do SCC verifica-se que a implementação do SCC foi mais acentuada nos municípios a partir do ano de 2006 conforme podemos visualizar no gráfico n.º 6. Neste sentido poder-se-á afirmar que os diplomas com maior impacto na implementação do SCC, foram o RGTAL (Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro) e a LFL (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro), uma vez que, estas Leis entraram em vigor no ano de 2007 respetivamente e tinham subjacente no caso do RGTAL, justificar económica e financeiramente as taxas praticadas pelos municípios nos bens e serviços prestados e no caso da LFL aumentar a transparência das finanças autárquicas. Além disso, importa salientar que nenhum dos municípios adotantes implementou o SCC antes de 1999, ano em que foi aprovado o POCAL, este facto reforça a influência que a Legislação teve na implementação do SCC.

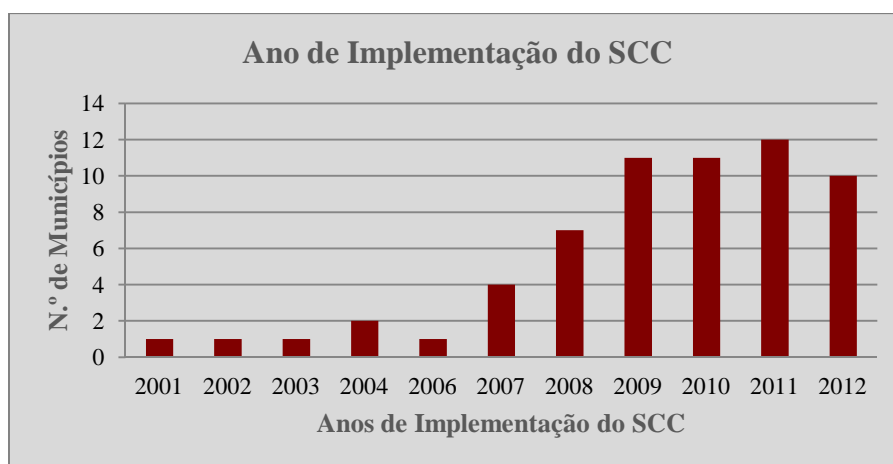


Gráfico 6: Ano de Implementação do SCC nos Municípios Adotantes (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do Questionário Aplicado)

A opinião dos municípios adotantes relativamente aos fatores impulsionadores da implementação do SCC foi analisada de acordo com uma escala de *Likert* (1 a 5), que visava aferir o nível de importância dos fatores apresentados. Na escala referida 1 representa “Nenhuma Importância”, 2 representa “Pouca Importância”, 3 representa “Importância Razoável”, 4 representa “Importância Elevada” e 5 “Importância Muito Elevada”.

Os municípios adotantes consideram que na generalidade os fatores impulsionadores apresentados contribuem para a implementação do SCC, conforme podemos visualizar na tabela n.º 2. No entanto, o fator com maior contribuição na opinião dos adotantes para a implementação do SCC é a obrigatoriedade imposta pela legislação (média: 4,18), o que nos permitirá concluir que a implementação do SCC está mais relacionada com a imposição de uma obrigação legal, do que propriamente com o reconhecimento das mais-valias inerentes à implementação do SCC. Contrariamente, o fator com menor importância na opinião dos adotantes, é a pressão política (média: 2,56).

A dispersão é semelhante o que evidencia que para qualquer fator em análise, não há grandes divergências em torno da média.

Tabela 2: Fatores Impulsionadores da Implementação do SCC nos Municípios Adotantes

<b>Fatores Impulsionadores da Implementação do SCC</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
<b>Obrigatoriedade imposta pela Legislação (POCP, POCAL, RGTAL, LFL)</b>	61	4,18	0,785
<b>Necessidade de aumentar a transparência das Finanças Autárquicas e a responsabilização dos órgãos autárquicos perante os Municípios</b>	61	3,61	0,954
<b>Necessidade de controlar os custos decorrentes dos atuais constrangimentos orçamentais impostos pela LCPA</b>	60	3,67	1,036
<b>Pressão Política</b>	59	2,56	1,087

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

Relativamente às especificidades do SCC, verificamos que estas não são uniformes entre os municípios adotantes.

Em relação à Forma de Apuramento de Custos, verificamos, de acordo com o gráfico n.º 7 que 44% (27 municípios) utilizam os Centros de Custos, 30% (18 municípios) utilizam os Bens e Serviços, 16% (10 municípios) utilizam as Funções e 10% (6 municípios) utilizam “Outra” forma<sup>32</sup>.

De acordo com o exposto constata-se que a Forma de Apuramento de Custos mais utilizada é a do Centro de Custos, apesar do POCAL estabelecer que o cálculo dos custos deve recair sobre os bens e serviços após a delimitação prévia dos mesmos (conforme referido na Conceptualização e Moldura Teórica). Este resultado confirma a ideia apresentada por Costa (2005), de que o POCAL deveria prever um Apuramento de Custos por unidades orgânicas à semelhança do que acontece no POCMS e no POCISSSS.

---

<sup>32</sup> Os municípios adotantes que escolheram esta opção referiram como outra Forma de Apuramento de Custos os Centros de Responsabilidade.

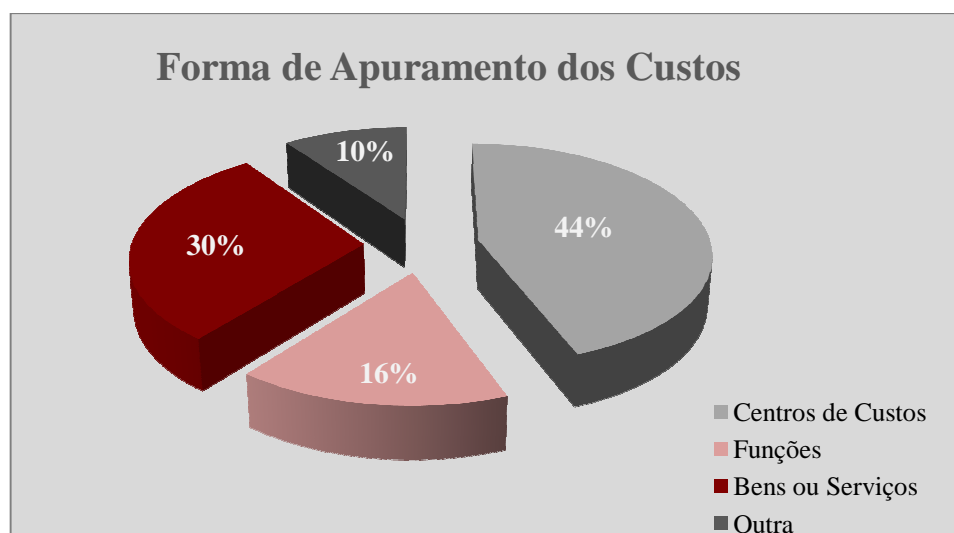


Gráfico 7: Forma de Apuramento de Custos nos Municípios Adotantes (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do Questionário Aplicado)

O Sistema de Apuramento de Custos mais utilizado pela maioria dos municípios adotantes é o tipo de sistema preconizado implicitamente pelo POCAL (conforme referido na Conceptualização e Moldura Teórica), ou seja, o Sistema de Custeio Total que representa 93% (57 municípios), como podemos visualizar na tabela n.º 3.

A utilização deste sistema pela maioria dos municípios adotantes deve-se ao facto de este permitir (tal como referimos na Conceptualização e Moldura Teórica) o fornecimento de informação sobre o custo completo dos bens e serviços, pois considera-se todos os custos (fixos e variáveis), o que faculta aos administradores e gestores uma fonte de informação completa que apoia de forma mais rigorosa o processo de tomada de decisão.

Tabela 3: Sistema de Apuramento de Custos Municípios Adotantes

Sistema de Apuramento de Custos		N	%	Acumulado %
Respostas Válidas	Sistema de Custeio Racional	1	2%	2%
	Sistema de Custeio Total	57	93%	97%
	Sistema de Custeio Variável	2	3%	98%
	Total	60	98%	
Respostas Omissas	0	1	2%	
Total		61	100%	

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

No que respeita à utilização do Método das Secções Homogéneas, verificamos que apesar da Forma de Apuramento de Custos mais utilizada pelos municípios adotantes ser a dos Centros de Custos que representa 44% (27 municípios), nem todos os municípios adotantes respeitam as regras inerentes a esta forma, pois só 28% (16 municípios), utiliza o Método das Secções Homogéneas, como podemos visualizar no gráfico n.º 8. De acordo com o apresentado verificamos que 59% dos municípios que utilizam como forma de Apuramento de Custos os Centros de Custos respeitam as regras inerentes a esta forma pois utilizam o Método das Secções Homogéneas. Este resultado difere do resultado obtido por Costa (2005), pois esta verificou no estudo elaborado que 50% das instituições, apesar de apurar os custos por Centros de Custos, não tinha em conta as regras inerentes à utilização do método referido.

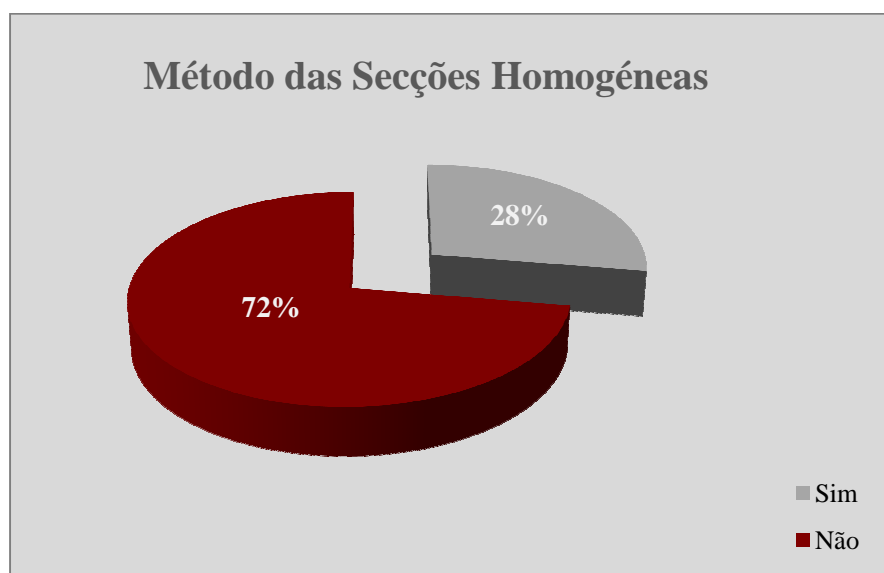


Gráfico 8: Utilização do Método das Secções Homogéneas<sup>33</sup> nos Municípios Adotantes (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do Questionário Aplicado)

Em relação aos Custos Indiretos verificamos de acordo com a tabela abaixo, que 74% (45 municípios) fazem a imputação dos Custos Indiretos.

---

<sup>33</sup> Importa salientar que 3 municípios não responderam a esta questão, por isso, esta análise foi efetuada para um conjunto de 58 municípios.

Tabela 4: Imputação dos Custos Indiretos nos Municípios Adotantes

Imputação dos Custos Indiretos		N	%	Acumulado %
Respostas Válidas	Não	16	26%	26%
	Sim	45	74%	100%
	Total	61	100%	

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

Em relação à forma de imputação dos Custos Indiretos pelos municípios adotantes constata-se que 53% (23 municípios) utilizam a Base Única e 47% (20 municípios) utilizam a Base Múltipla.

A forma de imputação dos Custos Indiretos mais utilizada é a Base Única (forma prevista pelo POCAL conforme referidos na Conceptualização – Moldura Teórica), que consiste na imputação dos Custos Indiretos em função dos Custos Diretos através de uma única base de imputação, no entanto, esta base de imputação tem um elevado grau de subjetividade, pois é muito difícil encontrar uma relação de proporcionalidade aceitável entre os custos a repartir e a base de imputação escolhida.

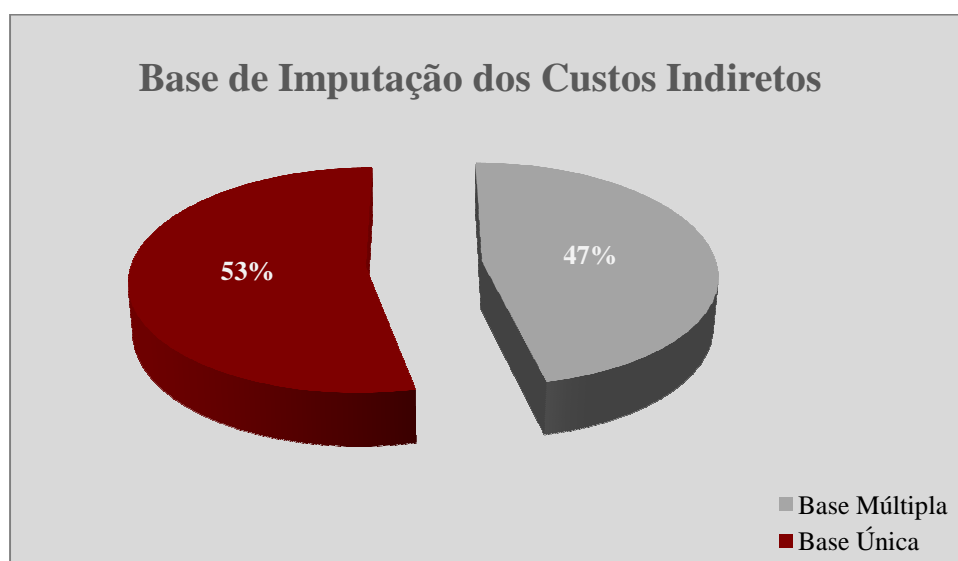


Gráfico 9: Base de Imputação dos Custos Indiretos<sup>34</sup> nos Municípios Adotantes (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do Questionário Aplicado)

<sup>34</sup> Importa salientar que 2 municípios não responderam a esta questão, por isso, esta análise foi efetuada para um conjunto de 43 municípios.

### 3.7.2.2 Implementação do SCC

No terceiro grupo do questionário pretendeu-se através das questões formuladas conhecer a fase em que se encontra a implementação do SCC, a repercussão da informação produzida pelo SCC para a melhoria da gestão em termos de economia, eficiência e eficácia e a utilização da informação produzida pelo SCC a nível interno e a nível externo.

De forma a analisarmos a fase de implementação do SCC nos municípios portugueses estabelecemos quatro fases: Inicial (sistema que se encontra numa fase embrionária), Intermédia (sistema implementado embora com algumas limitações, mas do qual já se consegue obter algumas informações para a gestão), Avançada (sistema implementado e suficientemente desenvolvido, com informações fidedignas e verdadeiras para serem utilizadas a nível interno e a nível externo) e Totalmente Implementado (sistema totalmente desenvolvido e com informações completas e pormenorizadas). Importa referir que o desenvolvimento de um SCC adequado é um processo que pode demorar muito tempo a ser considerado completo, uma vez que, os municípios têm uma estrutura orgânica muito complexa.

Da análise da tabela n.º 5 verificamos que 41% (25 municípios) considera que o seu SCC se encontra numa fase intermédia, ou seja a maioria dos municípios adotantes encontra-se numa fase em que já consegue extrair informação do SCC que pode ser utilizada a nível interno ou externo, no entanto, esta informação ainda apresenta falhas, pelo que, são necessários ajustamentos de forma a tornar a informação mais completa e fiável. Importa salientar que apenas 3% (2 municípios) consideram que se encontram numa fase embrionária, da qual, ainda não é possível retirar informação do SCC que espelhe a realidade.

Tabela 5: Fases de Implementação do SCC nos Municípios Adotantes

Fases de Implementação do SCC		N	%	Acumulado %
Respostas Válidas	Inicial	2	3%	3%
	Intermédia	25	41%	44%
	Avançada	23	38%	82%
	Totalmente Implementada	11	18%	100%
	Total	61	100%	

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

A opinião dos adotantes relativamente à repercussão da informação produzida pelo SCC na melhoria da gestão do município em termos de economia, eficiência e eficácia foi analisada de acordo com uma escala de *Likert* (1 a 5), que visava aferir o nível de repercussão da informação. Na escala referida 1 representa “Nenhuma Repercussão”, 2 representa “Pouca Repercussão”, 3 representa “Repercussão Razoável”, 4 representa “Repercussão Elevada” e 5 “Repercussão Muito Elevada”.

Os municípios adotantes consideram que a informação produzida pelo SCC se repercute na melhoria da gestão do município, mas de forma ligeira, uma vez que a média das respostas se situou nos 3,20 conforme podemos visualizar na tabela abaixo, esta situação eventualmente poderá estar relacionada com o facto de a maior parte dos municípios adotantes se encontrar numa fase intermédia de implementação do SCC, na qual, ainda não se tem uma noção concreta da informação que se pode retirar do SCC para a gestão.

A dispersão não é muito elevada o que permite concluir que não existe grandes divergência em torno da média.

Tabela 6: Repercussão da Informação Produzida pelo SCC nos Municípios Adotantes

Repercussão da Informação Produzida pelo SCC	N	Média	Desvio Padrão
A informação produzida pelo SCC repercute-se na melhoria da gestão do Município em termos de economia, eficiência e eficácia	61	3,20	0,792

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

A utilização da informação produzida pela SCC a nível interno e a nível externo foi medida tal como a questão anterior através de uma escala de *Likert* (1 a 5), na qual, 1 representa “Nenhuma Utilização”, 2 representa “Pouca Utilização”, 3 representa “Utilização Razoável”, 4 representa “Utilização Elevada” e 5 “Utilização Muito Elevada”.

A informação produzida pelo SCC é utilizada de forma moderada quer a nível interno (média: 3,28), quer a nível externo (média: 3,02) conforme podemos visualizar na tabela abaixo, tal como na questão anterior, esta situação poderá eventualmente ser explicada pela fase de implementação do SCC em que se encontra a maior parte dos municípios adotantes.

A dispersão é semelhante o que evidencia que para ambos os parâmetros em análise, não há grandes divergências em torno da média.



Tabela 7: Utilização da Informação Produzida pelo SCC nos Municípios Adotantes

Utilização da Informação Produzida pelo SCC	N	Média	Desvio Padrão
A informação produzida pelo SCC é utilizada a nível interno (ex.: elaboração de documentos previsionais, na prestação de contas na tomada de decisão)	61	3,28	0,819
A informação produzida pelo SCC é utilizada a nível externo (ex.: no reporte de informação)	61	3,02	0,904

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

### **3.7.2.3 Eficiência retirada Da Contabilidade de Custos**

No quarto grupo do questionário pretendeu-se através das questões colocadas perceber o contributo da Contabilidade de Custos para a Eficiência dos municípios adotantes. Neste sentido a Eficiência foi medida através do nível de concordância com um conjunto de parâmetros, do grau de execução orçamental na ótica da despesa e da Eficiência Financeira dos municípios.

O contributo da Contabilidade de Custos para a Eficiência dos municípios foi medida através de uma escala de *Likert* (1 a 5), que visava aferir o nível de concordância dos adotantes com um conjunto parâmetros construídos através dos objetivos da Contabilidade de Custos enunciados anteriormente na Conceptualização e Moldura Teórica. Na escala referida 1 representa “Discordo Totalmente”, 2 representa “Discordo um Pouco”, 3 representa “Nem Concordo nem Discordo”, 4 representa “Concordo” e 5 “Concordo Totalmente”.

De acordo com a tabela n.º 8 verificamos que os parâmetros apresentados mereceram concordância por parte dos adotantes, no entanto, houve parâmetros que se evidenciaram mais e que no entender dos adotantes tiveram uma contribuição mais ativa para a Eficiência dos municípios, nomeadamente o facto da Contabilidade de Custos permitir efetuar a fundamentação económico-financeira das taxas e preços cobrados pelos municípios (média: 4,18), clarificar a utilização dos recursos públicos na ótica de economia e eficiência (média: 4,12) e apoiar o controlo da atividade financeira do município (média: 4,05).

A dispersão é semelhante o que evidencia que para qualquer parâmetro em análise, não há grandes divergências em torno da média.

Tabela 8: Contributo da Contabilidade de Custos para a Eficiência dos Municípios Adotantes

Contributo da Contabilidade de Custos para a Eficiência	N	Média	Desvio Padrão
Clarifica a utilização dos recursos públicos na ótica de Economia e Eficiência	60	4,12	0,585
Facilita a elaboração dos documentos previsionais (ex.: Orçamento)	61	3,87	0,763
Permite efetuar a fundamentação económico-financeira das taxas e preços cobrados pelo município	61	4,18	0,671
Apoia o controlo da atividade financeira do município	60	4,05	0,622
Permite o reforço da transparência da situação financeira patrimonial do município	60	4,00	0,611
Atribui maior rigor ao nível da informação auxiliando o planeamento de atividades e a tomada de decisões pelos órgãos autárquicos	60	4,07	0,660
Permite a gestão mais rigorosa e fiável dos stocks	60	3,95	0,622
Facilita o reporte de informação do município a outras entidades (ex.: DGAL)	60	3,83	0,763
Permite a redução dos custos do município	60	4,00	0,803

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

O grau de execução orçamental na ótica da despesa foi analisado através de duas questões de natureza diferente: uma questão de natureza qualitativa, na qual se perguntava aos adotantes se a implementação do SCC contribuiu para o aumento do grau de execução orçamental do município e uma questão de natureza quantitativa, dividida em duas partes: na primeira parte questionou-se sobre o grau de execução orçamental no ano anterior e no ano posterior à implementação do SCC, de forma a aferirmos se a implementação do SCC permite a redução dos desvios entre os custos previsionais e os custos reais, na segunda parte questionou-se sobre o grau de execução orçamental no ano de 2011 de forma a estabelecer-se um paralelismo entre o grau de execução orçamental na ótica da despesa e a fase em que se encontra a implementação do SCC.

Na questão de natureza qualitativa, constatamos de acordo com o gráfico n.º 9 que 68% (41 municípios) consideram que a implementação do SCC, não conduziu ao aumento do grau de execução orçamental na ótica da despesa. Esta situação poderá ser explicada pelo facto da fase de implementação do SCC com maior percentagem de municípios adotantes ser a intermédia e da utilização moderada da informação produzida pelo SCC.

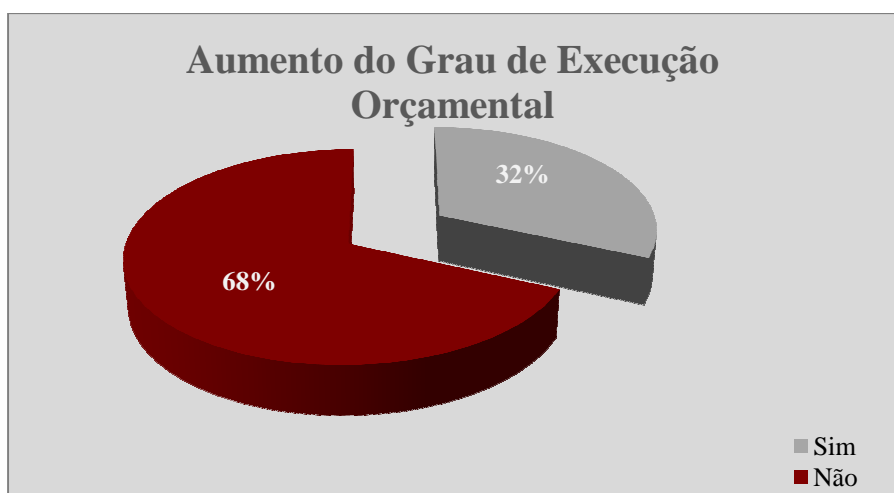


Gráfico 10: Aumento do Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa nos Municípios Adotantes<sup>35</sup>  
– Questão Qualitativa (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do Questionário Aplicado)

Na primeira parte da questão de natureza quantitativa, verificamos de acordo com o gráfico n.º 10 que 59% (24 municípios) aumentaram o grau de execução orçamental na ótica da despesa após a implementação do SCC o que poderá propiciar a redução dos desvios entre custos previsionais e os custos reais. No entanto, este resultado não pode ser generalizado, uma vez que, não foi possível efetuar a análise para os 61 municípios adotantes.

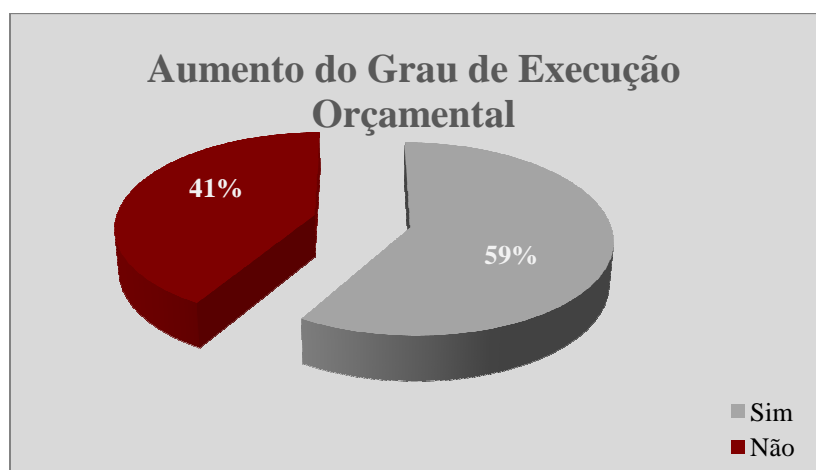


Gráfico 11: Aumento do Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa nos Municípios Adotantes<sup>36</sup>:  
Questão Quantitativa – 1ª Parte (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do Questionário Aplicado)

<sup>35</sup> Importa salientar que 1 município não respondeu a esta questão, por isso, esta análise foi efetuada para um conjunto de 60 municípios.

<sup>36</sup> Importa salientar que 12 municípios não responderam a esta questão (não sendo possível obter estes dados no site destes municípios) e 8 municípios implementaram o SCC no ano de 2012, não sendo possível determinar o Grau de Execução Orçamental na ótica da despesa no ano posterior à implementação do SCC, uma vez que o ano é 2013 e este ainda se encontra em curso. Deste modo, a análise foi efetuada para um conjunto de 41 municípios.

Na segunda parte da questão de natureza quantitativa definimos um intervalo para analisarmos o grau de execução orçamental na ótica da despesa nos municípios adotantes: menor ou igual a 50%, entre os 51% e 70% e igual ou superior a 71%. De acordo com o intervalo definido verificamos que a maior parte dos municípios adotantes, que representam 58% (33 municípios) apresentam um grau de execução orçamental entre os 51% e os 70%, conforme mostra o gráfico n.º 12.

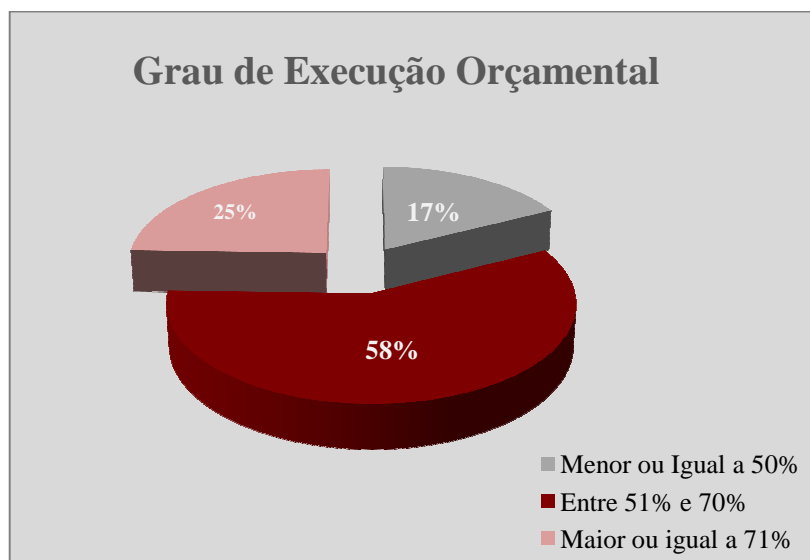


Gráfico 12: Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa Ano de 2011 nos Municípios Adotantes<sup>37</sup>: Questão Quantitativa – 2ª Parte (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do Questionário Aplicado)

#### 3.7.2.4 Condicionantes da Implementação do SCC

No quinto grupo do questionário pretendeu-se através das questões formuladas perceber quais os principais fatores condicionadores da implementação do SCC para os municípios adotantes e não adotantes e no caso dos municípios não adotantes, o ano previsto para a implementação do SCC.

Os fatores condicionadores da implementação do SCC foram medidos através de uma escala de *Likert* (1 a 5), que visava aferir o nível de importância de cada um dos fatores apresentados para os municípios adotantes e para os municípios não adotantes, mas de forma separada de forma a perceber-se se a importância dos fatores é coincidente entre eles. Na escala referida 1 representa “Nenhuma Importância”, 2

---

<sup>37</sup> Importa salientar que 4 municípios não responderam a esta questão e não foi possível obter estes dados no site destes municípios. Deste modo, a análise foi efetuada para um conjunto de 57 municípios.

representa “Pouca Importância”, 3 representa “Importância Razoável”, 4 representa “Importância Elevada” e 5 “Importância Muito Elevada”.

Nos municípios adotantes a generalidade dos fatores apresentados assumem importância, no entanto, existem fatores que se destacam nomeadamente a resistência por parte dos funcionários ao controlo inerente ao SCC (média: 3,79), a resistência à mudança (média: 3,75) e a escassez de mecanismos de fiscalização da sua implementação (média: 3,74) conforme podemos visualizar na tabela abaixo.

Tabela 9: Fatores Condicionadores da Implementação do SCC para os Municípios Adotantes

Fatores Condicionadores da Implementação do SCC	N	Média	Desvio Padrão
Escassez de recursos humanos	61	3,70	0,843
Escassez de recursos financeiros	61	2,82	0,806
Escassez de meios técnicos (ex.: recursos informáticos)	61	3,56	1,041
Escassez de conhecimentos e de formação adequada sobre o SCC	61	3,64	0,949
Escassez de mecanismos de fiscalização da sua implementação	61	3,74	0,835
Dificuldades de interpretação das regras estabelecidas no POCAL	61	3,03	0,856
Resistência à mudança	61	3,75	1,090
Resistência por parte dos funcionários ao controlo subjacente ao SCC	61	3,79	1,199
Dificuldades de recolha e interpretação dos dados inerentes ao SCC	61	3,64	0,913

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

Nos municípios não adotantes constatámos que os fatores apresentados também assumem na generalidade uma importância razoável, destacando-se como fatores condicionadores a escassez de recursos humanos (média: 3,86), a escassez de meios técnicos (média: 3,27) e a escassez de conhecimentos e formação adequada (média: 3,27).

Tabela 10: Fatores Condicionadores da Implementação do SCC para os Municípios não Adotantes

<b>Fatores Condicionadores da Implementação do SCC</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
<b>Escassez de recursos humanos</b>	44	3,86	1,193
<b>Escassez de recursos financeiros</b>	44	2,98	1,229
<b>Escassez de meios técnicos (ex.: recursos informáticos)</b>	44	3,27	1,208
<b>Escassez de conhecimentos e de formação adequada sobre o SCC</b>	44	3,27	1,065
<b>Escassez de mecanismos de fiscalização da sua implementação</b>	44	3,11	1,083
<b>Dificuldades de interpretação das regras estabelecidas no POCAL</b>	44	2,36	1,080
<b>Resistência à mudança</b>	44	2,82	1,352
<b>Resistência por parte dos funcionários ao controlo subjacente ao SCC</b>	44	2,73	1,264
<b>Dificuldades de recolha e interpretação dos dados inerentes ao SCC</b>	44	3,18	1,225

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

Da análise das duas tabelas anteriores verificamos que os fatores que mereceram maior importância não são comuns entre os municípios adotantes e não adotantes, uma vez que para os municípios adotantes o principal obstáculo à implementação do SCC é a resistência por parte dos funcionários públicos ao controlo inerente ao SCC e para os municípios não adotantes o principal obstáculo é a escassez de recursos humanos.

No que respeita à data de previsão de implementação do SCC, foi solicitado aos municípios não adotantes que respondessem a esta questão apenas nas situações em que a data de previsão de implementação fosse igual ou inferior a um ano, neste sentido obtivemos uma taxa de resposta de 64% (28 municípios). Das respostas obtidas verificamos que a maior parte dos municípios (19 municípios) tenciona implementar o SCC no ano de 2014 conforme podemos visualizar no gráfico n.º 7.

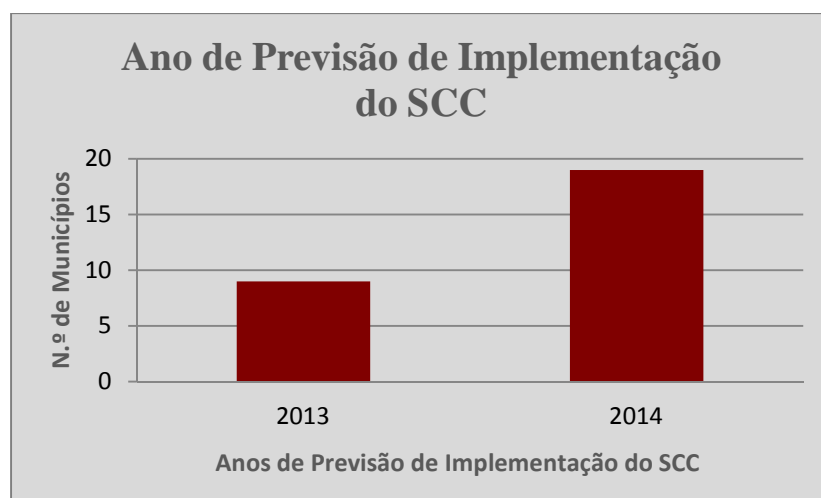


Gráfico 13: Ano de Previsão de Implementação do SCC nos Municípios não Adotantes (Fonte: Elaboração Própria, Dados Extraídos do Questionário Aplicado)

### **3.7.3 Análise das Hipóteses da Investigação Empírica**

Nesta parte da investigação testam-se as hipóteses anteriormente formuladas no ponto 3.3 com recurso à análise bivariada, bem como, outros cruzamentos de variáveis considerados pertinentes no contexto da investigação.

#### **3.7.3.1 Hipótese 1**

Nesta hipótese pretendeu-se testar a associação entre a Localização Geográfica e a Implementação do SCC, uma vez que, são as Regiões do Litoral que registam maiores densidades populacionais, destacando-se a faixa do Litoral entre o Minho-Lima e a Península de Setúbal (Rodrigues e Santos, 1999). Além disso, são nas Regiões do Litoral que se localizam maior número de municípios e Instituições de Ensino Superior, as quais, estão mais dispostas a ministrar disciplinas de Contabilidade Pública e de Contabilidade Analítica (Costa, 2007). De modo a testar esta hipótese identificámos as NUT III que integram a Faixa do Litoral referida<sup>38</sup> (diferenciando-as das restantes NUT III) e aplicámos os testes referidos no ponto 3.5.2 às duas variáveis qualitativas<sup>39</sup> em

---

<sup>38</sup> Anexo VI: Identificação das NUT III que integram a faixa do Litoral entre Minho-Lima e a Península de Setúbal.

<sup>39</sup> São aquelas que facultam dados de natureza não numérica (Batalha, 2011).

estudo (Localização Geográfica e Implementação do SCC), as quais são medidas através de uma escala nominal dicotómica<sup>40</sup>.

De acordo com a tabela n.º 11 verificamos que o Nível de Significância no Teste Exato de Fisher é de 0,199 (*p-value*), o qual, é superior a 0,05, logo não podemos rejeitar a hipótese nula (H0) que afirma que as variáveis Localização Geográfica e Implementação do SCC são independentes, ou seja, não foi possível verificar associação entre as variáveis em estudo.

A Implementação do SCC é mais relevante nas NUT III que não integram a faixa do Litoral, representando 61% (46 municípios) conforme podemos visualizar na tabela n.º12. Esta realidade poderá ser explicada, pelo facto, das diferenças entre o Litoral e o Interior estarem atualmente mais esbatidas e por existir uma preocupação cada vez mais acentuada por parte dos municípios do Interior em adotar os procedimentos estabelecidos no âmbito do POCAL.

Tabela 11: Testes não Paramétricos – Hipótese 1

Testes	Valor $\chi^2$	Df	Nível de Significância (2 sided)	Nível de Significância (2 sided)	Nível de Significância (1 sided)
Qui-Quadrado de Pearson	1,131 <sup>41</sup>	1	,288		
Correção de Continuidade <sup>42</sup>	,713	1	,398		
Teste Exato de Fisher				,382	,199
Número de Casos Válidos	105				

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

<sup>40</sup> Distingue-se uma categoria da outra através da denominação da categoria, não sendo possível proceder a qualquer tipo de ordenação. Nos casos em que estas apresentam apenas duas categorias denominam-se de Dicotómicas (Batalha, 2011).

<sup>41</sup> Nenhuma célula (0,0%) tem valor esperado inferior a 5. O mínimo valor esperado é inferior a 12,57.

<sup>42</sup> Utilizado apenas nas tabelas de 2x2.



Tabela 12: Localização Geográfica (NUT III) vs Implementação do SCC

NUT III: Litoral vs Restantes NUT III			Implementação do SCC		Total
			Sim	Não	
Litoral	Sim	Casos Observados	15	15	30
		% NUT III: Litoral	50%	50%	100%
	Não	Casos Observados	46	29	75
		% Restantes NUT III	61%	39%	100%
Total		Casos Observados	61	44	105
		% Total de Casos Observados	58%	42%	100%

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

### 3.7.3.2 Hipótese 2

Nesta hipótese pretendeu-se testar a associação entre a Dimensão e a Implementação do SCC, ou seja, se os municípios com maior Dimensão em termos de Número de Habitantes e Número de Trabalhadores, apresentam maior propensão à implementação do SCC, uma vez que, este sistema possibilita o controlo mais rigoroso de todos os custos do município.

Na Dimensão considerámos municípios de Grande Dimensão, os municípios com Número de Habitantes igual ou superior a 100.001 Habitantes e com um Número de Trabalhadores igual ou superior a 601 trabalhadores.

Após a identificação dos municípios de Grande Dimensão através do critério referido aplicámos os testes às duas variáveis qualitativas em estudo (Dimensão e Implementação do SCC), as quais, são medidas através de uma escala nominal dicotómica.

De acordo com o Teste Exato de Fisher verificamos na tabela n.º 13 que o Nível de Significância obtido, 0,619 (*p-value*), é maior que 0,05, logo não existe evidência estatística suficiente que permita rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) que afirma que as variáveis Dimensão e Implementação do SCC são independentes, ou seja, não foi possível verificar associação entre as variáveis referidas.

As taxas de Implementação do SCC nos municípios de Grande Dimensão e nos municípios de Pequena e Média Dimensão apresentam percentagens muito similares, divergindo apenas em termos decimais. Perante o apresentado verificamos que contrariamente ao que seria expectável a variável Dimensão não é condição essencial para implementação do SCC. Esta propensão à implementação do SCC dos municípios

de Pequena e Média Dimensão pode ser explicada pela homogeneidade da cultura destes municípios e pela maior capacidade de adaptação destes à mudança (Gomes, Carvalho e Fernandes, 2009)

Tabela 13: Testes não Paramétricos – Hipótese 2

Testes	Valor $\chi^2$	Df	Nível de Significância (2 sided)	Nível de Significância (2 sided)	Nível de Significância (1 sided)
Qui-Quadrado de Pearson	,000 <sup>43</sup>	1	0,986		
Correção de Continuidade <sup>44</sup>	,000	1	1,000		
Teste Exato de Fisher				1,000	,619
Número de Casos Válidos	105				

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

Tabela 14: Dimensão vs Implementação do SCC

Municípios de Grande Dimensão vs Municípios de Pequena e Média Dimensão			Implementação do SCC		Total
			Sim	Não	
Grande Dimensão	Sim	Casos Observados	7	5	12
		% Municípios de Grande Dimensão	58%	42%	100%
	Não	Casos Observados	54	39	93
		% Municípios de Pequena e Média Dimensão	58%	42%	100%
Total		Casos Observados	61	44	105
		% Total de Casos Observados	58%	42%	100%

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

Neste contexto e apesar de não ter sido objeto de formulação de nenhuma hipótese considerámos pertinente cruzar a variável Dimensão com a repercussão da informação produzida pelo SCC na melhoria da gestão do município em termos de economia eficiência e eficácia e com a utilização da informação produzida pelo SCC a nível interno e a nível externo, no sentido de se perceber se a Implementação do SCC tem uma maior projeção na melhoria da gestão e uma maior utilidade (medida através da utilização a nível interno e a nível externo) nos municípios de Grande Dimensão. As tabelas seguintes apresentam os cruzamentos das variáveis referidos.

<sup>43</sup> Nenhuma célula (0,0%) tem valor esperado inferior a 5. O mínimo valor esperado é inferior a 5,03.

<sup>44</sup> Utilizado apenas nas tabelas de 2x2.

Em termos de repercussão do SCC na melhoria da gestão verificamos, de acordo com a tabela n.º 15 que apenas 29% dos municípios de Grande Dimensão (2 municípios, consideram que este sistema se repercute de forma elevada na gestão, enquanto que nos municípios de Pequena e Média Dimensão 32% (17 municípios) consideram que este sistema se repercute de forma elevada (14 municípios) e de forma muito elevada (3 municípios). Deste modo, podemos concluir que este sistema tem uma maior projeção e aceitação nos municípios de Pequena e Média Dimensão possivelmente motivado pela cultura de proximidade existente nestes municípios referida anteriormente. Ainda assim esta repercussão é em termos globais muito reduzida representando apenas 31% (19 municípios).

Em termos de utilização da informação produzida pelo SCC a nível interno verificamos de acordo com a tabela n.º 16 que dos municípios de Grande Dimensão apenas 29% (2 municípios) utilizam de forma elevada a informação produzida por este sistema nomeadamente ao nível de elaboração dos Documentos Previsionais, de Prestação de Contas e ao nível da tomada de decisão. Contrariamente nos municípios de Pequena e Média Dimensão a utilização da informação produzida por este sistema tem uma maior aceitação representando 41% (22 municípios), que se distribuem pela utilização elevada (19 municípios) e pela utilização muito elevada (3 municípios). Assim este cenário reflete o referido anteriormente em termos de repercussão do SCC, ou seja, a utilização é mais acentuada a nível interno nos municípios de Pequena e Média Dimensão, apesar de em termos globais a utilização ainda ficar aquém das expectativas, pois representa apenas 39% (24 municípios).

Em termos de utilização da informação produzida pelo SCC a nível externo verificamos de acordo com a tabela n.º 17 que apenas 14% dos municípios de Grande Dimensão (1 município) utilizam de forma elevada a informação produzida pelo SCC, nomeadamente ao nível de reporte de informação a outras entidades (exemplo: DGAL, INE). Contrariamente, 32% dos municípios de Pequena e Média Dimensão (17 municípios) repartem-se pela utilização elevada (14 municípios) e pela utilização muito elevada (3 municípios), pelo que, podemos concluir que a utilização a nível externo da informação produzida pelo SCC é mais acentuada nos municípios de Pequena e Média Dimensão, no entanto, em termos globais ainda é pouco utilizada pois representa apenas 30% (18 municípios).

Por fim importa referir que em termos globais a utilização da informação produzida pelo SCC é mais utilizada pelos municípios para fins internos nomeadamente

ao nível da elaboração de Documentos Previsionais e na tomada de decisão, do que, para fins externos nomeadamente ao nível do reporte de informação, pois em termos internos a utilização elevada e muito elevada representa 39% (24 municípios) enquanto que, a utilização elevada e muito elevada em termos externos representa 30% (18 municípios).

Tabela 15: Cruzamento das Variáveis Dimensão vs Repercussão da Informação Produzida pelo SCC na Melhoria da Gestão do Município

Dimensão dos Municípios			Repercussão da Informação produzida pelo SCC na melhoria da Gestão					Total
			1 Nenhuma Repercussão	2 Pouca Repercussão	3 Repercussão Razoável	4 Repercussão Elevada	5 Repercussão Muito Elevada	
Grande Dimensão	Sim	Casos Observados	1	1	3	2	0	7
		% Grande Dimensão	14%	14%	43%	29%	0%	100%
	Não	Casos Observados	0	7	30	14	3	54
		% Pequena e Média Dimensão	0%	13%	56%	26%	6%	100%
		Casos Observados	1	8	33	16	3	61
		% Total	2%	13%	54%	26%	5%	100%

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

Tabela 16: Cruzamento das Variáveis Dimensão vs Utilização da Informação produzida pelo SCC a nível Interno

Dimensão dos Municípios			Utilização da Informação produzida pelo SCC a nível Interno					Total
			1 Nenhuma Utilização	2 Pouca Utilização	3 Utilização Razoável	4 Utilização Elevada	5 Utilização Muito Elevada	
Grande Dimensão	Sim	Casos Observados	1	2	2	2	0	7
		% Grande Dimensão	14%	29%	29%	29%	0%	100%
	Não	Casos Observados	0	6	26	19	3	54
		% Pequena e Média Dimensão	0%	11%	48%	35%	6%	100%
		Casos Observados	1	8	28	21	3	61
		% Total de Casos Observados	2%	13%	46%	34%	5%	100%

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

Tabela 17: Cruzamento das Variáveis Dimensão vs Utilização da Informação produzida pelo SCC a nível Externo

Dimensão dos Municípios			Utilização da Informação produzida pelo SCC a nível Externo					Total
			1 Nenhuma Utilização	2 Pouca Utilização	3 Utilização Razoável	4 Utilização Elevada	5 Utilização Muito Elevada	
Grande Dimensão	Sim	Casos Observados	1	4	1	1	0	7
		% Grande Dimensão	14%	57%	14%	14%	0%	100%
	Não	Casos Observados	0	14	23	14	3	54
		% Pequena e Média Dimensão	0%	26%	43%	26%	6%	100%
Total		Casos Observados	1	18	24	15	3	61
		% Total de Casos Observados	2%	30%	39%	25%	5%	100%

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

### 3.7.3.3 Hipótese 3

Nesta hipótese pretendeu-se testar a correlação entre a Fase em que se encontra a Implementação do SCC nos municípios adotantes e um conjunto de fatores: a Dimensão, as Receitas Totais, a Independência Financeira, o Ano de implementação, a Obrigatoriedade imposta pela Legislação, a Necessidade de Aumentar a Transparência das Finanças Autárquicas, a Necessidade de Controlar os Custos e a Pressão Política.

De modo a testar esta hipótese recorreremos à Correlação Bivariada – Correlação *Kendall tau b test*, que é utilizada quando as variáveis são ordinais ou não têm distribuição normal (Pereira, 2008).

A Fase de Implementação do SCC é uma variável qualitativa que é medida através de uma escala ordinal, na qual, 1 representa “Inicial”, 2 representa “Intermédia”, 3 representa “Avançada” e 4 representa “Totalmente Implementada”.

A Dimensão é aferida com base em dois critérios referidos anteriormente, o Número de Habitantes e o Número de trabalhadores, os quais são medidos com base numa escala ordinal, na qual, 1 representa “Pequena Dimensão”, 2 representa “Média Dimensão” e 3 representa “Grande Dimensão”, os intervalos que permitem inserir os municípios em cada um dos grupos referidos foram apresentados anteriormente no ponto 3.7.1.2.

As Receitas Totais é uma variável qualitativa que é medida através de uma escala ordinal (1 a 4), que tem por base o intervalo de Receitas definido anteriormente no ponto 3.7.1.3.

A Independência Financeira é uma variável qualitativa que é medida numa escala ordinal, na qual, 1 representa “Dependência Financeira” (receitas próprias a dividir por receitas totais menor que 50%), 2 representa “Independência Financeira reduzida” (receitas próprias a dividir por receitas totais entre os 50% e os 60%) e 3 representa “Independência Financeira Elevada” (receitas próprias a dividir por receitas totais maior ou igual a 61%).

O Ano de implementação é uma variável qualitativa que é medida através de uma escala ordinal, na qual 1 representa “entre 2001 e 2005”, 2 representa “entre 2006 e 2011” e 3 representa “2012”.

A Obrigatoriedade imposta pela Legislação, a Necessidade de Aumentar a Transparência das Finanças Autárquicas, a Necessidade de Controlar os custos e a Pressão Política são variáveis qualitativas medidas através de uma escala ordinal (1 a 5) referida no ponto 3.7.2.1.

A tabela n.º 18 apresenta a correlação entre a fase de implementação do SCC e o conjunto de fatores referidos anteriormente, na qual se verifica que os níveis de significância são todos superiores a 0,05, pelo que, não se pode rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ), que afirma que não existe correlação entre as variáveis. Deste modo, verifica-se que não existe evidência estatística para concluir por um lado que a fase de implementação do SCC se encontra mais avançada nos municípios de maior Dimensão, com mais Receitas Totais, onde este sistema tenha mais anos de implementação e mais Independentes Financeiramente e por outro que a fase de implementação do SCC é influenciada pela Obrigatoriedade imposta pela Legislação, pela Necessidade de Aumentar a Transparência das Finanças Autárquicas, pela Necessidade de Controlar os Custos e pela Pressão Política. Contudo, importa salientar que de acordo com os adotantes a obrigatoriedade imposta pela legislação assume uma importância elevada na implementação do SCC, conforme verificamos na Tabela n.º 2, no entanto não influencia o processo de desenvolvimento do SCC.

Tabela 18: Coeficientes de Correlação entre a Fase de Implementação do SCC e os Fatores Explicativos – Hipótese 3

Fatores Explicativos	Kendall tau b test	Nível de Significância (2 tailed)	N
Número de Habitantes	,017	,883	61
Número de Trabalhadores	,008	,942	61
Receitas Totais	,098	,383	60
Independência Financeira	,049	,684	60
Ano de Implementação	-,070	,551	61
Obrigatoriedade imposta pela Legislação (POCP, POCAL, RGTAL, LFL)	,026	,824	61
Necessidade de aumentar a transparência das Finanças Autárquicas e a responsabilização dos órgãos autárquicos perante os Municípios	,122	,277	61
Necessidade de controlar os custos decorrentes dos atuais constrangimentos orçamentais impostos pela LCPA	,016	,885	60
Pressão Política	,038	,732	59

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

#### 3.7.3.4 Hipótese 4

Nesta hipótese pretendeu-se testar a associação entre a Utilização a Nível Interno da Informação Produzida pelo SCC, nomeadamente ao nível da elaboração dos Documentos Previsionais (exemplo: Orçamento e Plano Plurianual de Investimentos) e o Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa, com o objetivo de perceber se a utilização permanente da informação produzida pelo SCC na elaboração dos Documentos Previsionais, possibilita a redução dos desvios entre os custos reais e custos previsionais aumentando os Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa dos municípios e contribuindo deste modo para eficiência do município em termos de Grau de Execução Orçamental.

De forma a testar-se esta hipótese identificámos os municípios que utilizam de forma sistemática a informação a produzida pelo SCC a nível interno, ou seja, os municípios que utilizam de forma Elevada e Muito Elevada a informação produzida pelo SCC e os municípios que apresentam um Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa no ano de 2011, igual ou superior a 71%. Após esta identificação aplicámos

os Testes não Paramétricos às duas variáveis qualitativas em estudo (Utilização a Nível Interno da Informação produzida pelo SCC e Grau de Execução Orçamental), as quais são medidas através de uma escala nominal dicotómica.

De acordo com a tabela n.º 19 o Teste Exato de Fisher apresenta um Nível de Significância de 0,268 (*p-value*), o qual, é superior a 0,05, logo não podemos rejeitar a hipótese nula ( $H_0$ ) que afirma que as variáveis Utilização a Nível Interno da Informação produzida pelo SCC e Grau de Execução Orçamental são independentes, ou seja, não foi possível verificar associação entre as variáveis referidas, pelo que, o aumento do Grau de Execução Orçamental dos municípios na Ótica da Despesa não é influenciado pela utilização da informação produzida pelo SCC.

A tabela n.º 20 mostra que apenas 17% (4 municípios) utilizam de forma sistemática a informação produzida pelo SCC e apresentam um Grau de Execução Orçamental igual ou superior a 71%.

Tabela 19: Testes não Paramétricos – Hipótese 4

Testes	Valor $\chi^2$	Df	Nível de Significância (2 sided)	Nível de Significância (2 sided)	Nível de Significância (1 sided)
Qui-Quadrado de Pearson	,884 <sup>45</sup>	1	,347		
Correção de Continuidade <sup>46</sup>	,395	1	,530		
Teste Exato de Fisher				,534	,268
Número de Casos Válidos	61				

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

<sup>45</sup> Nenhuma célula (0,0%) tem valor esperado inferior a 5. O mínimo valor esperado é de 5,51.

<sup>46</sup> Utilizado apenas nas tabelas de 2x2.



Tabela 20: Utilização da Informação Produzida pelo SCC vs Grau de Execução Orçamental

Utilização Permanente da Informação Produzida pelo SCC a Nível Interno			Grau de Execução Orçamental no ano de 2011 maior ou igual a 71%		Total
			Sim	Não	
Utilização Permanente Informação produzida pelo SCC a nível interno	Sim	Casos Observados	4	20	24
		% Utilização Permanente	17%	83%	100%
	Não	Casos Observado	10	27	37
		% Utilização não permanente	27%	73%	100%
Total		Casos Observados	14	47	61
		% Utilização	23%	77%	100%

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

De acordo com o apresentado verificamos que a informação produzida pelo SCC, não influenciou a redução dos desvios entre os custos reais e custos previsionais, o que poderia influenciar o aumento do Grau de Execução Orçamental na ótica da despesa e que no entender de Alves e Ussman (2006) permitiria medir a Eficiência dos municípios.

Deste modo, e apesar de não ter sido criada nenhuma hipótese de investigação para a verificação desta relação, pareceu-nos pertinente cruzar a informação relativa utilização da informação produzida pelo SCC com a fase de implementação. Esta análise permitiu-nos concluir, de acordo com o apresentado na tabela n.º 21, que a fase em que se encontra a Implementação do SCC não influencia, pelo menos, diretamente a sua Utilização, pois apesar de 11 municípios considerarem que têm o SCC totalmente implementado, apenas 1 município utiliza de forma permanente a informação produzida pelo mesmo. Neste sentido verificamos que as justificações avançadas na Análise Descritiva dos Resultados, que referiam que os baixos níveis de repercussão do SCC na gestão do município e de utilização da informação produzida pelo SCC a nível interno e externo estariam relacionadas com a fase de implementação não ficaram comprovadas, uma vez que, de acordo com o apresentado a fase de implementação não influencia a repercussão e a utilização do SCC.

Tabela 21: Utilização da Informação Produzida pelo SCC a Nível Interno vs Fases de Implementação do

Utilização da Informação Produzida pelo SCC a nível Interno			3.1 Fases de Implementação do SCC				Total
			Inicial	Intermédia	Avançada	Totalmente implementada	
3.3 Utilização a Nível Interno	1 Nenhuma Utilização	Casos Observados	0	0	1	0	1
		% Utilização a nível interno	0%	0%	100%	0%	100%
	2 Pouca Utilização	Casos Observados	1	5	1	1	8
		% Utilização a nível interno	13%	63%	13%	13%	100%
	3 Utilização Razoável	Casos Observados	1	12	11	4	28
		% Utilização a nível interno	4%	43%	39%	14%	100%
	4 Utilização Elevada	Casos Observados	0	7	9	5	21
		% Utilização a nível interno	0%	33%	43%	24%	100%
	5 Utilização Muito Elevada	Casos Observados	0	1	1	1	3
		% Utilização a nível interno	0%	33%	33%	33%	100%
Total		Casos Observados	2	25	23	11	61
		% Total de Utilização a nível interno	3%	41%	38%	18%	100%

SCC

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

### 3.7.3.5 Hipótese 5

Nesta hipótese pretendeu-se testar a associação entre a Eficiência Financeira e a Implementação do SCC, ou seja, se os municípios que integram o Ranking Global dos melhores municípios em termos de Eficiência Financeira estão mais propensos à implementação do SCC.

A Eficiência Financeira dos municípios tem por base o estudo elaborado por Carvalho et al. (2013), referido anteriormente no ponto 3.7.1.4.

De forma a testar esta hipótese identificámos os municípios inquiridos que integram o Ranking Global dos melhores municípios em termos de Eficiência Financeira e os municípios que Implementaram o SCC. Após esta identificação aplicámos os testes às duas variáveis qualitativas em estudo (Eficiência Financeira e Implementação do SCC), as quais são medidas através de uma escala nominal dicotómica.

Na tabela n.º 22 verifica-se que no Teste Exato de Fisher obtivemos um Nível de Significância de 0,433 (*p-value*), o qual, é superior a 0,05, pelo que, não podemos

rejeitar a Hipótese Nula ( $H_0$ ) que afirma que as variáveis Eficiência Financeira e Implementação do SCC são Independentes, não existindo deste modo, associação entre as mesmas. Esta situação poderá ser explicada pelo facto da Eficiência Financeira dos municípios ser medida através de indicadores que tem por base apenas elementos fornecidos pela Contabilidade Geral ou Financeira. Neste sentido seria pertinente a introdução na medição da Eficiência Financeira de indicadores que tenham subjacente elementos da Contabilidade de Custos, pois esta situação poderia estimular a implementação do SCC por parte dos municípios considerados neste momento mais eficientes financeiramente que ainda não têm este sistema implementado.

De acordo com a tabela n.º 23 verificamos que a percentagem de implementação do SCC é superior nos municípios que não integram o Ranking Global dos municípios mais eficientes financeiramente representando 59% (47 municípios num total de 80), enquanto que, a percentagem de implementação nos municípios que integram o Ranking Global dos municípios mais Eficientes Financeiramente representa 54% (13 municípios num total de 24).

Tabela 22: Testes não Paramétricos – Hipótese 5

Testes	Valor $\chi^2$	Df	Nível de Significância (2 sided)	Nível de Significância (2 sided)	Nível de Significância (1 sided)
Qui-Quadrado de Pearson	,159 <sup>47</sup>	1	,690		
Continuidade da Correlação <sup>48</sup>	,027	1	,870		
Teste Exato de Fisher				,814	,433
Número de Casos Válidos	104				

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

<sup>47</sup> Nenhuma célula (0,0%) tem valor esperado inferior a 5. O mínimo valor esperado é de 10,15.

<sup>48</sup> Utilizado apenas nas tabelas de 2x2.

Tabela 23: Eficiência Financeira vs Implementação do SCC

Municípios que Integram o Ranking Global em termos de Eficiência Financeira			Implementação do SCC		Total
			Sim	Não	
Eficiência Financeira (Ranking Global)	Sim	Casos Observados	13	11	24
		% Municípios Eficientes Financeiramente (Ranking Global)	54%	46%	100%
	Não	Casos Observados	47	33	80
		% Municípios não Eficientes Financeiramente (Ranking Global)	59%	41%	100%
Total		Casos Observados	60	44	104
		% Total de Casos Observados	58%	42%	100%

(Fonte: Elaboração Própria, Dados extraídos do Questionário Aplicado)

### 3.7.4 *Discussão dos Resultados Obtidos*

Nesta parte da investigação apresentamos uma síntese dos resultados obtidos confrontando-os com outros resultados obtidos em outras investigações sobre a problemática em estudo.

No que respeita à implementação do SCC verificamos que 58% dos municípios inquiridos (amostra: 105 municípios) já implementaram este sistema, no entanto, este resultado ainda está longe de ser o desejável se tivermos em consideração o facto da obrigatoriedade de implementação deste sistema remontar a 2002 (ano de entrada em vigor do POCAL). Uma das possíveis explicações para esta questão poderá relacionar-se com o facto da Contabilidade de Custos, ser uma Contabilidade Interna, não estando a sua implementação sujeita a fiscalização por parte de entidades externas. Ainda assim, importa referir que a percentagem de implementação registou um aumento face aos resultados obtidos por Gomes, Carvalho e Fernandes (2009), no qual, a percentagem de implementação era de 48% (amostra: 125 municípios).

Relativamente aos fatores impulsionadores verificamos que o fator com maior contribuição na implementação do SCC na opinião dos inquiridos é a obrigatoriedade imposta pela Legislação (POCP, POCAL, RGTAL e LFL), obtendo uma média de 4,18 (escala 0 a 5). Além disso, importa referir que existe outro fator que confirma a importância assumida pela Legislação nomeadamente o ano de implementação do SCC, dado que nos municípios inquiridos nenhum implementou o SCC antes do ano de 2001 o que explica a influência da Legislação, considerando que o POCP e o POCAL têm data anterior a 2001.

A Legislação não teve uma contribuição uniforme na implementação do SCC, destacando-se a contribuição do RGTAL e da LFL, uma vez que, a implementação passou a ser mais significativa após a entrada em vigor destes Diplomas Legais, ou seja, a partir do ano de 2006. Este resultado não difere substancialmente do resultado obtido por Gomes, Carvalho e Fernandes (2009), pois de acordo com estes, os diplomas com maior contribuição na implementação do SCC foram o POCAL e o RGTAL. Além disso, estes também verificaram na amostra em análise que nenhum dos municípios implementou o SCC antes da entrada em vigor do POCAL e que a grande maioria apenas implementou o SCC após a aprovação do RGTAL e da LFL.

Em matéria de regras de operacionalização do SCC verificamos que não existe uniformização, ainda assim importa referir que as regras mais consensuais entre os municípios adotantes são o apuramento dos custos através de Centro de Custos (44%), sublinha-se no entanto, que nem todos os municípios seguem todas as regras inerentes a esta forma de apuramento, dado que, esta forma de apuramento pressupõe a utilização do Método das Secções Homogéneas e nem todos os municípios que utilizam a técnica dos Centros de Custo, utilizam o método referido, a utilização do Sistema de Custeio Total (93%) e a imputação dos Custos Indiretos (74%) através de uma Base Única de imputação (53%). Este resultado é semelhante ao resultado obtido por Costa (2005), sendo a forma de apuramento de custos mais utilizada a dos Centros de Custos (72%) e o Sistema de Custeio mais utilizado o Custeio Total (62%). Este resultado difere apenas na imputação dos Custos Indiretos pois esta repartição não era efetuada na generalidade dos municípios (70%), no entanto, nos municípios que efetuavam esta repartição a base mais utilizada era a Base Única (67%).

No que respeita à relação entre a Localização Geográfica e a implementação do SCC verificou-se que as variáveis são independentes e que contrariamente ao que seria expectável não são as NUT'S III do Litoral (onde se registam maiores densidades populacionais e onde se localizam maior número de municípios e de Instituições de Ensino Superior) que apresentam uma maior percentagem de implementação, mas sim as restantes NUT'S III, este facto poderá ser explicado pela preocupação dos municípios do Interior em cumprirem os procedimentos estabelecidos por força da legislação de forma a diluir as diferenças entre o Litoral e o Interior. Além disso, apesar da maior parte de Instituições de Ensino Superior se situar no Litoral muitos dos estudantes pertencem a outras zonas e após o *términus* do curso regressam aos locais de onde são naturais aplicando aí os conhecimentos que adquiriram no Ensino Superior do Litoral.

Este resultado contraria o observado por Costa (2005), na medida em que esta concluiu existir maior propensão à implementação do SCC por parte das NUT'S III do Litoral que integram a Região Norte e consequentemente existir associação entre as variáveis referidas.

No que concerne às variáveis Dimensão e Implementação do SCC, verificou-se que também não existe associação entre as mesmas e contrariamente ao que seria de esperar as percentagens de Implementação do SCC entre os municípios de Grande Dimensão e de Pequena e Média Dimensão são muito próximas. No estudo realizado por Costa (2005), verificou-se que os municípios de Grande Dimensão têm uma maior apetência para operacionalizar modelos de Contabilidade de Custos.

Relativamente à correlação efetuada entre a Fase de Implementação do SCC e o conjunto de fatores explicativos (Dimensão, Receitas Totais, Independência Financeira, Ano de Implementação, Obrigatoriedade imposta pela Legislação, Necessidade de Aumentar a Transparência das Finanças Locais, Necessidade de Controlar Custos e a Pressão Política), verificou-se que não existe correlação entre as variáveis não permitindo concluir acerca da influência dos fatores apresentados na fase de implementação do SCC. Este resultado contraria o observado por Gomes, Carvalho e Fernandes (2009) que concluiu que o processo de desenvolvimento do SCC se encontra mais avançado nos municípios de maior Dimensão e com maior Independência Financeira e destacou o papel do POCAL, RGTAL e da LFL no processo de desenvolvimentos do SCC.

Em relação às variáveis Utilização a Nível Interno da Informação Produzida pelo SCC e o Grau de Execução Orçamental na Ótica da Despesa, conclui-se que as variáveis são independentes, ou seja, o aumento do Grau de Execução Orçamental dos municípios na Ótica da Despesa não está dependente da utilização da informação produzida pelo SCC, não sendo esta situação explicada pela fase em que se encontra implementado o SCC.

No que respeita às variáveis Eficiência Financeira e Implementação do SCC verificou-se que as variáveis são independentes, não existindo deste modo, associação entre as mesmas. Esta situação poderá ser explicada pelo facto da Eficiência Financeira dos municípios ser medida através de indicadores que tem por base apenas elementos fornecidos pela Contabilidade Geral ou Financeira

## 4 Conclusões, Limitações e Recomendações Futuras

O surgimento do POCP e dos outros Planos Setoriais no contexto de Reforma Administrativa, possibilitaram a uniformização de procedimentos tornando-se numa ferramenta essencial de apoio à gestão das Organizações Públicas e contribuindo ativamente para uma adequada gestão dos recursos escassos ao dispor das Organizações.

Estes Planos de Contabilidade no Setor Público impõem a implementação da Contabilidade de Custos para além da Contabilidade Geral ou Orçamental possibilitando a satisfação crescente de um conjunto de exigências que só um SCC poderia facultar, nomeadamente a disponibilização de informação muito específica para a tomada de decisão e o controlo rigoroso e pertinente dos custos prosseguindo, assim, objetivos de economia, de eficiência e de eficácia nos serviços autárquicos.

Nos municípios, a obrigatoriedade de implementação do SCC deriva do POCAL, o qual, estabeleceu um conjunto de regras para efetivar o seu desenvolvimento. As regras passam pelo apuramento dos custos dos bens e serviços, que devem ser reclassificados em diretos e indiretos, devendo os custos indiretos ser imputados através de uma base única de imputação e o sistema de custeio previsto implicitamente pelo POCAL ser o Sistema de Custeio Total. Os custos deverão ser registados num conjunto de fichas de Contabilidade de Custos definidas para o efeito.

Importa salientar, que apesar destas regras, o POCAL apresenta algumas lacunas, entre as quais, o facto de apenas prever a necessidade de uma análise de custos descurando a componente dos proveitos e o facto de não prever regras para a elaboração de um plano de classe 9, que limita a uniformização, a comparação e a agregação de informação entre os diferentes municípios.

Neste contexto a realização da investigação empírica teve como principais objetivos estudar as fases de implementação do SCC nos municípios portugueses, compreender os principais fatores impulsionadores e condicionadores na adoção deste sistema, aprofundar a utilidade da informação obtida (nomeadamente em termos de aplicação e de *accountability* do SCC) e analisar o contributo deste sistema para a eficiência dos municípios. Os resultados obtidos demonstraram que a maioria dos inquiridos já implementaram o SCC encontrando-se este numa fase de implementação intermédia, no entanto, as percentagens de implementação ainda ficam aquém das expectativas, se tivermos em atenção que a obrigatoriedade de implementação foi

imposta pela entrada em vigor do POCAL, em 2002. Um dos fatores que mais contribuiu para a implementação deste sistema foi a publicação de Legislação, principalmente o RGTA e a LFL, dado que foi a partir da entrada em vigor destes Diplomas Legais que se verificou uma maior percentagem de implementação. Contrariamente, os fatores que mais condicionam a implementação do SCC são a resistência por parte dos funcionários públicos ao controlo inerente ao SCC, no caso dos municípios adotantes e a escassez dos recursos humanos no caso dos municípios não adotantes. Em termos de utilidade da informação produzida pelo SCC, verifica-se que esta ainda tem uma utilização pouco relevante quer a nível interno na elaboração de Documentos Previsionais, quer a nível externo no reporte de informação, não se promovendo por esta via a *accountability* do município. No que respeita à Eficiência verifica-se que a utilização reduzida dos *outputs* do SCC inviabiliza o contributo do SCC para a eficiência em termos de redução de desvios entre custos reais e custos previsionais.

Nas hipóteses formuladas testamos associações e correlações. Nas associações verificamos que não existe relação entre a variável Implementação do SCC e as variáveis Localização Geográfica, Dimensão e Eficiência Financeira, assim como entre a variável Utilização Informação produzida a nível interno pelo SCC e o Grau de Execução Orçamental na ótica da Despesa, ou seja, as variáveis são independentes. Relativamente à correlação entre a Fase de Implementação do SCC e o conjunto de fatores (Dimensão, Receitas Totais, Independência Financeira, Ano de implementação, Obrigatoriedade imposta pela Legislação, Necessidade de Aumentar a Transparência das Finanças Autárquicas, Necessidade de Controlar os Custos e Pressão Política) verifica-se que não existe correlação entre as variáveis.

Em termos gerais, esta investigação empírica permitiu conhecer a fase em que se encontra a implementação do SCC nos municípios portugueses, sistema este, que apesar de obrigatório, não está sujeito a nenhum mecanismo de controlo nem a qualquer sanção por incumprimento. Além disso, permitiu perceber se os *outputs* do SCC são utilizados na melhoria da gestão municipal numa lógica de economia, eficiência e eficácia.

Por fim, importa salientar as principais limitações subjacentes à investigação, que se prendem sobretudo com a parte empírica, nomeadamente as restrições temporais que limitaram a obtenção de um maior número de respostas (que reduziram a margem de erro e permitiria generalizar os resultados).



Pensamos que, seria interessante para uma investigação futura replicar este estudo abrangendo apenas os municípios de Média e Grande Dimensão, dado as características mais homogéneas em termos de Dimensão e Recursos Financeiros permitindo conhecer mais aprofundadamente o estado de implementação do SCC neste municípios e as mais-valias que retiram da utilização deste sistema.

## 5 Bibliografia

### Livros / Artigos Científicos

- AECA. (1997). *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*, Documento n.º 15, AECA, Madrid.
- Alves, M.; Ussman, A. (2006). O valor da informação contabilística na óptica do produtor e do utilizador da informação – estudo empírico. *Contabilidade e Gestão*, 2, 123-141.
- Afonso, P. (2002). *Sistemas de Custeio no Âmbito da Contabilidade de Custos*. Dissertação de Mestrado. Braga: Universidade do Minho.
- Batalha, V. (2011). *Breve Manual do SPSS/PASW 18.0*. Coimbra: Escola Superior Agrária.
- Belkaoui, R. (1998). Sistemas de custeios tradicionais versus contemporâneos. *Jornal de Contabilidade da APOTEC*, 360.
- Bernardes, A. (2001). *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*. Coimbra: CEFA.
- Bilhim, J. (2000). *Ciência da Administração*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Borges, A.; Rodrigues, A.; Morgado, J. (2002). *Contabilidade e Finanças para Gestão*. Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Borges, A.; Rodrigues, A.; Rodrigues, R. (2003). *Elementos de Contabilidade Geral*. Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Caiado, A.; Pinto, A (2001). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Caiado, A.; (2012). *Contabilidade Analítica ou de Gestão*. Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Carrillo, D. (1999). Análisis, cálculo y control del coste de los servicios públicos municipales. *Técnica Contable*, 607, 542-558.
- Carvalho, E. (2001). *Reengenharia na Administração Pública*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.
- Carvalho, E. (2008). *Reforma Administrativa sob o Mote do New Public Management: Os Casos de Portugal, Espanha e Irlanda*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.

- Carvalho, J. (1999). Sistemas de custeio: tradicionais versus contemporâneos. *Jornal da APOTEC*, dezembro.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Camões P.; Jorge, S. (2013). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2011 e 2012*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Carvalho, J.; Fernandes, M.; Teixeira, A (2006). *POCAL Comentado*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Carvalho, J.; Costa, T.; Macedo, N. (2008). A contabilidade analítica ou de custos no setor público administrativo. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 96, 30-41.
- Carvalho, J. (1998). O plano oficial de contabilidade pública (POCP): análise e perspetivas futuras. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 397, 234-239.
- Costa, T. (2005). *A Utilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias – O Caso da fixação das Tarifas e Preços Municipais*. Dissertação do Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Braga: Universidade do Minho.
- Costa, T. (2007). O sistema da contabilidade de custos nas Entidades Locais em Portugal. Trabalho apresentado na *Conferência Conocimiento, innovación y emprendedores; camino al futuro*. Universidad de Rioja, España.
- Duarte, P.; Barbosa, S. (2012). *A Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais*. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica.
- Dunleavy, P.; Hood, C. (1994). From old public administration to new public management. *Public Money and Management*, 14(3), 9-16.
- Estes, R. (1992). *Dictionary of accounting*. Cambridge, Massachusetts: MIT Press.
- Evans, P.; Bellamy, S. (1995). Performance evaluation in the Australian public sector – the role of management and cost accounting control systems. *International Journal of Public Sector Management*, 6, 30-38.
- FASAB. (1995). *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for The Federal Government*, SFFAS n.º 4
- Franco, A. (1999). *Finanças Públicas e Direito Financeiro Volume I*. Coimbra: Almedina.

- Franco, V.; Oliveira, A.; Morais, A; Oliveira, B.; Lourenço, I.; Jesus, M.; Major, M.; 9Serrasqueiro, R. (2005). *Contabilidade de Gestão Volume I*. Lisboa: Publisher Team.
- Freitas, D. (2002), *Curso de Direito Administrativo Volume I*. Coimbra: Almedina.
- Gomes, P.; Carvalho, J.; Fernandes, M.; (2009). Determinantes de Adoção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses. *Contabilidade e Gestão*, 8, 11-40
- Gomes P.; Fernandes, M.; Carvalho, J.; (2011). Uso e Utilidade da Contabilidade de Custos para a Gestão Autárquica: Estudo Empírico nos Municípios Portugueses. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 8, 73-92.
- Gómez, M. (2001), Tendencias actuales en la Contabilidad de Costes en las Entidades Públicas, Trabalho apresentada no VII Congreso del Instituto Internacional de Costos; II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Universidadde León, León.
- Hood, C. (1991). Public management for all seasons?. *Public Administration*, 69 (1), 3-19.
- Hood, C. (1995). The new public management in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3), 93-109.
- IGAE. (1994). Contabilidad Analítica de Las Administraciones Públicas, El Proyecto CANOA, Intervención General de la Administración del Estado, Madrid
- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). (1994). *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. Madrid: Lerko Print, SA.
- Nabais, C.; Nabais, F. (2010). *Prática Contabilística de Acordo com o Sistema de Normalização Contabilística*. Lisboa: Lidel – Edições Técnicas, Lda.
- Novas, J. (2008). *A Contabilidade de Gestão e o Capital Intelectual: Elementos Integrados e Contributos para uma Gestão Estratégica das Organizações*. Tese de Doutoramento em Gestão. Évora: Universidade de Évora.

- Pereira, A. (2008). *SPSS – Guia Prático de Utilização: Análise de Dados para Ciências Sociais e Psicologia*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Pereira, C.; Franco, V. (1994). *Contabilidade Analítica*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Pocinho, M. (2010) – *Manual de Estatística II*. consultado em 24 de agosto de 2013 em [http://docentes.ismt.pt/~m\\_pocinho/Sebenta\\_estatistica\\_II\\_com\\_anexos\\_2010.pdf](http://docentes.ismt.pt/~m_pocinho/Sebenta_estatistica_II_com_anexos_2010.pdf).
- Rodrigues, M.; Santos, M. (1999). *Geografia*. Lisboa: Texto Editora.
- SATAPOCAL, (2006). *Manual de Apoio Técnico à Aplicação do POCAL*. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica.
- Secchi, L. (2009), Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *Revista da Administração Pública*, 43 (2), 347-69.
- Silva, F. (1991), *Contabilidade Industrial*. Lisboa: Livraria Sá da Costa.
- Silva, H.; Matos, A. (1999). *Técnicas de Organização Empresarial 1*. Lisboa: Texto Editora.
- Sousa, M.; Baptista, C. (2011). *Como Fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios*. Lisboa: Lidel – Edições Técnicas, Lda.
- SNC (2010), *Sistema de Normalização Contabilística*. Porto: Porto Editora.

### **Legislação**

- Decreto-Lei n.º 47/1977, de 7 de fevereiro;
- Decreto-Lei n.º 100/1984, de 29 de março;
- Decreto-Lei n.º 46/1989, de 15 de fevereiro;
- Decreto-Lei n.º 410/1989, de 21 de novembro;
- Decreto-Lei n.º 232/1997, de 3 de setembro;
- Decreto-Lei n.º 54-A/1999, de 22 de fevereiro;
- Decreto-Lei n.º 244/2002, de 5 de novembro;
- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho;
- Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho;
- Lei n.º 8/1990, de 20 de fevereiro;
- Lei n.º 59/1999, de 14 de setembro;
- Lei n.º 5 – A/2002, de 11 de janeiro;

- Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro;
- Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro;
- Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro.
- Constituição da República Portuguesa.

### **Internet**

- [www.pordata.pt](http://www.pordata.pt).
- <http://www.inci.pt/Portugues/SiteLinks/Paginas/C%C3%A2marasMunicipais.aspx> consultado no dia 15 de fevereiro de 2013.
- <http://www.infopedia.pt/nut> consultado em 01 de julho de 2013.

## **Anexos**

## Anexo I

### **Listagem dos Municípios que compõem a População**

Listagem de Municípios - NUT III				
N.º	Município	NUTS III	População 2011	Dimensão <sup>49</sup>
1	Arcos de Valdevez	Minho-Lima	22.847	Médio
2	Caminha	Minho-Lima	16.684	Pequeno
3	Melgaço	Minho-Lima	9.213	Pequeno
4	Monção	Minho-Lima	19.230	Pequeno
5	Paredes de Coura	Minho-Lima	9.198	Pequeno
6	Ponte da Barca	Minho-Lima	12.061	Pequeno
7	Ponte de Lima	Minho-Lima	43.498	Médio
8	Valença	Minho-Lima	14.127	Pequeno
9	Viana do Castelo	Minho-Lima	88.725	Médio
10	Vila Nova de Cerveira	Minho-Lima	9.253	Pequeno
11	Amares	Cávado	18.889	Pequeno
12	Barcelos	Cávado	120.391	Grande
13	Braga	Cávado	181.494	Grande
14	Esposende	Cávado	34.254	Médio
15	Terras de Bouro	Cávado	7.253	Pequeno
16	Vila Verde	Cávado	47.888	Médio
17	Fafe	Ave	50.633	Médio
18	Guimarães	Ave	158.124	Grande
19	Póvoa de Lanhoso	Ave	21.886	Médio
20	Santo Tirso	Ave	71.530	Médio
21	Trofa	Ave	38.999	Médio
22	Vieira do Minho	Ave	12.997	Pequeno
23	Vila Nova de Famalicão	Ave	133.832	Grande
24	Vizela	Ave	23.736	Médio
25	Espinho	Grande Porto	31.786	Médio
26	Gondomar	Grande Porto	168.027	Grande
27	Maia	Grande Porto	135.306	Grande
28	Matosinhos	Grande Porto	175.478	Grande

---

<sup>49</sup> Critério utilizado na classificação em termos de dimensão foi o critério do número de habitantes de acordo com a escala constante no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses e referenciada no ponto 3.7.1.2.



29	Porto	Grande Porto	237.591	Grande
30	Póvoa de Varzim	Grande Porto	63.408	Médio
31	Valongo	Grande Porto	93.858	Médio
32	Vila do Conde	Grande Porto	79.533	Médio
33	Vila Nova de Gaia	Grande Porto	302.295	Grande
34	Amarante	Tâmega	56.264	Médio
35	Baião	Tâmega	20.522	Médio
36	Cabeceiras de Basto	Tâmega	16.710	Pequeno
37	Castelo de Paiva	Tâmega	16.733	Pequeno
38	Celorico de Basto	Tâmega	20.098	Médio
39	Cinfães	Tâmega	20.427	Médio
40	Felgueiras	Tâmega	58.065	Médio
41	Lousada	Tâmega	47.387	Médio
42	Marco de Canaveses	Tâmega	53.450	Médio
43	Mondim de Basto	Tâmega	7.493	Pequeno
44	Paços de Ferreira	Tâmega	56.340	Médio
45	Paredes	Tâmega	86.854	Médio
46	Penafiel	Tâmega	72.265	Médio
47	Resende	Tâmega	11.364	Pequeno
48	Ribeira de Pena	Tâmega	6.544	Pequeno
49	Arouca	Entre Douro e Vouga	22.359	Médio
50	Oliveira de Azeméis	Entre Douro e Vouga	68.611	Médio
51	Santa Maria da Feira	Entre Douro e Vouga	139.312	Grande
52	São João da Madeira	Entre Douro e Vouga	21.713	Médio
53	Vale de Cambra	Entre Douro e Vouga	22.864	Médio
54	Alijó	Douro	11.942	Pequeno
55	Armamar	Douro	6.297	Pequeno
56	Carrazeda de Ansiães	Douro	6.373	Pequeno
57	Freixo de Espada à Cinta	Douro	3.780	Pequeno
58	Lamego	Douro	26.691	Médio
59	Mesão Frio	Douro	4.433	Pequeno
60	Moimenta da Beira	Douro	10.212	Pequeno
61	Penedono	Douro	2.952	Pequeno
62	Peso da Régua	Douro	17.131	Pequeno
63	Sabrosa	Douro	6.361	Pequeno
64	Santa Marta de Penaguião	Douro	7.356	Pequeno
65	São João da Pesqueira	Douro	7.874	Pequeno
66	Sernancelhe	Douro	5.671	Pequeno

67	Tabuaço	Douro	6.350	Pequeno
68	Tarouca	Douro	8.048	Pequeno
69	Torre de Moncorvo	Douro	8.572	Pequeno
70	Vila Flor	Douro	6.697	Pequeno
71	Vila Nova de Foz Côa	Douro	7.312	Pequeno
72	Vila Real	Douro	51.850	Médio
73	Alfândega da Fé	Alto Trás-os-Montes	5.104	Pequeno
74	Boticas	Alto Trás-os-Montes	5.750	Pequeno
75	Bragança	Alto Trás-os-Montes	35.341	Médio
76	Chaves	Alto Trás-os-Montes	41.243	Médio
77	Macedo de Cavaleiros	Alto Trás-os-Montes	15.776	Pequeno
78	Miranda do Douro	Alto Trás-os-Montes	7.482	Pequeno
79	Mirandela	Alto Trás-os-Montes	23.850	Médio
80	Mogadouro	Alto Trás-os-Montes	9.542	Pequeno
81	Montalegre	Alto Trás-os-Montes	10.537	Pequeno
82	Murça	Alto Trás-os-Montes	5.952	Pequeno
83	Valpaços	Alto Trás-os-Montes	16.882	Pequeno
84	Vila Pouca de Aguiar	Alto Trás-os-Montes	13.187	Pequeno
85	Vimioso	Alto Trás-os-Montes	4.669	Pequeno
86	Vinhais	Alto Trás-os-Montes	9.066	Pequeno
87	Águeda	Baixo Vouga	47.729	Médio
88	Albergaria-a-Velha	Baixo Vouga	25.252	Médio
89	Anadia	Baixo Vouga	29.150	Médio
90	Aveiro	Baixo Vouga	78.450	Médio
91	Estarreja	Baixo Vouga	26.997	Médio
92	Ílhavo	Baixo Vouga	38.598	Médio
93	Mealhada	Baixo Vouga	20.428	Médio
94	Murtosa	Baixo Vouga	10.585	Pequeno
95	Oliveira do Bairro	Baixo Vouga	23.028	Médio
96	Ovar	Baixo Vouga	55.398	Médio
97	Sever do Vouga	Baixo Vouga	12.356	Pequeno
98	Vagos	Baixo Vouga	22.851	Médio
99	Cantanhede	Baixo Mondego	36.595	Médio
100	Coimbra	Baixo Mondego	143.396	Grande
101	Condeixa-a-Nova	Baixo Mondego	17.078	Pequeno
102	Figueira da Foz	Baixo Mondego	62.125	Médio
103	Mira	Baixo Mondego	12.465	Pequeno
104	Montemor-o-Velho	Baixo Mondego	26.171	Médio

105	Penacova	Baixo Mondego	15.251	Pequeno
106	Soure	Baixo Mondego	19.245	Pequeno
107	Batalha	Pinhal Litoral	15.805	Pequeno
108	Leiria	Pinhal Litoral	126.897	Grande
109	Marinha Grande	Pinhal Litoral	38.681	Médio
110	Pombal	Pinhal Litoral	55.217	Médio
111	Porto de Mós	Pinhal Litoral	24.342	Médio
112	Alvaiázere	Pinhal Interior Norte	7.287	Pequeno
113	Ansião	Pinhal Interior Norte	13.128	Pequeno
114	Arganil	Pinhal Interior Norte	12.145	Pequeno
115	Castanheira de Pêra	Pinhal Interior Norte	3.191	Pequeno
116	Figueiró dos Vinhos	Pinhal Interior Norte	6.169	Pequeno
117	Góis	Pinhal Interior Norte	4.260	Pequeno
118	Lousã	Pinhal Interior Norte	17.604	Pequeno
119	Miranda do Corvo	Pinhal Interior Norte	13.098	Pequeno
120	Oliveira do Hospital	Pinhal Interior Norte	20.855	Médio
121	Pampilhosa da Serra	Pinhal Interior Norte	4.481	Pequeno
122	Pedrógão Grande	Pinhal Interior Norte	3.915	Pequeno
123	Penela	Pinhal Interior Norte	5.983	Pequeno
124	Tábua	Pinhal Interior Norte	12.071	Pequeno
125	Vila Nova de Poiares	Pinhal Interior Norte	7.281	Pequeno
126	Aguiar da Beira	Dão-Lafões	5.473	Pequeno
127	Carregal do Sal	Dão-Lafões	9.835	Pequeno
128	Castro Daire	Dão-Lafões	15.339	Pequeno
129	Mangualde	Dão-Lafões	19.880	Pequeno
130	Mortágua	Dão-Lafões	9.607	Pequeno
131	Nelas	Dão-Lafões	14.037	Pequeno
132	Oliveira de Frades	Dão-Lafões	10.261	Pequeno
133	Penalva do Castelo	Dão-Lafões	7.956	Pequeno
134	Santa Comba Dão	Dão-Lafões	11.597	Pequeno
135	São Pedro do Sul	Dão-Lafões	16.851	Pequeno
136	Sátão	Dão-Lafões	12.444	Pequeno
137	Tondela	Dão-Lafões	28.946	Médio
138	Vila Nova de Paiva	Dão-Lafões	5.176	Pequeno
139	Viseu	Dão-Lafões	99.274	Médio
140	Vouzela	Dão-Lafões	10.564	Pequeno
141	Mação	Pinhal Interior Sul	7.338	Pequeno
142	Oleiros	Pinhal Interior Sul	5.721	Pequeno

143	Proença-a-Nova	Pinhal Interior Sul	8.314	Pequeno
144	Sertão	Pinhal Interior Sul	15.880	Pequeno
145	Vila de Rei	Pinhal Interior Sul	3.452	Pequeno
146	Fornos de Algodres	Serra da Estrela	4.989	Pequeno
147	Gouveia	Serra da Estrela	14.046	Pequeno
148	Seia	Serra da Estrela	24.702	Médio
149	Almeida	Beira Interior Norte	7.242	Pequeno
150	Celorico da Beira	Beira Interior Norte	7.693	Pequeno
151	Figueira de Castelo Rodrigo	Beira Interior Norte	6.260	Pequeno
152	Guarda	Beira Interior Norte	42.541	Médio
153	Manteigas	Beira Interior Norte	3.430	Pequeno
154	Meda	Beira Interior Norte	5.202	Pequeno
155	Pinhel	Beira Interior Norte	9.627	Pequeno
156	Sabugal	Beira Interior Norte	12.544	Pequeno
157	Trancoso	Beira Interior Norte	9.878	Pequeno
158	Castelo Branco	Beira Interior Sul	56.109	Médio
159	Idanha-a-Nova	Beira Interior Sul	9.716	Pequeno
160	Penamacor	Beira Interior Sul	5.682	Pequeno
161	Vila Velha de Ródão	Beira Interior Sul	3.521	Pequeno
162	Belmonte	Cova da Beira	6.859	Pequeno
163	Covilhã	Cova da Beira	51.797	Médio
164	Fundão	Cova da Beira	29.213	Médio
165	Alcobaça	Oeste	56.693	Médio
166	Alenquer	Oeste	43.267	Médio
167	Arruda dos Vinhos	Oeste	13.391	Pequeno
168	Bombarral	Oeste	13.193	Pequeno
169	Cadaval	Oeste	14.228	Pequeno
170	Caldas da Rainha	Oeste	51.729	Médio
171	Lourinhã	Oeste	25.735	Médio
172	Nazaré	Oeste	15.158	Pequeno
173	Óbidos	Oeste	11.772	Pequeno
174	Peniche	Oeste	27.753	Médio
175	Sobral de Monte Agraço	Oeste	10.156	Pequeno
176	Torres Vedras	Oeste	79.465	Médio
177	Abrantes	Médio Tejo	39.325	Médio
178	Alcanena	Médio Tejo	13.868	Pequeno
179	Constância	Médio Tejo	4.056	Pequeno
180	Entroncamento	Médio Tejo	20.206	Médio

181	Ferreira do Zêzere	Médio Tejo	8.619	Pequeno
182	Ourém	Médio Tejo	45.932	Médio
183	Sardoal	Médio Tejo	3.939	Pequeno
184	Tomar	Médio Tejo	40.677	Médio
185	Torres Novas	Médio Tejo	36.717	Médio
186	Vila Nova da Barquinha	Médio Tejo	7.322	Pequeno
187	Amadora	Grande Lisboa	175.136	Grande
188	Cascais	Grande Lisboa	206.479	Grande
189	Lisboa	Grande Lisboa	547.733	Grande
190	Loures	Grande Lisboa	205.054	Grande
191	Mafra	Grande Lisboa	76.685	Médio
192	Odivelas	Grande Lisboa	144.549	Grande
193	Oeiras	Grande Lisboa	172.120	Grande
194	Sintra	Grande Lisboa	377.835	Grande
195	Vila Franca de Xira	Grande Lisboa	136.886	Grande
196	Alcochete	Península de Setúbal	17.569	Pequeno
197	Almada	Península de Setúbal	174.030	Grande
198	Barreiro	Península de Setúbal	78.764	Médio
199	Moita	Península de Setúbal	66.029	Médio
200	Montijo	Península de Setúbal	51.222	Médio
201	Palmela	Península de Setúbal	62.831	Médio
202	Seixal	Península de Setúbal	158.269	Grande
203	Sesimbra	Península de Setúbal	49.500	Médio
204	Setúbal	Península de Setúbal	121.185	Grande
205	Alcácer do Sal	Alentejo Litoral	13.046	Pequeno
206	Grândola	Alentejo Litoral	14.826	Pequeno
207	Odemira	Alentejo Litoral	26.066	Médio
208	Santiago do Cacém	Alentejo Litoral	29.749	Médio
209	Sines	Alentejo Litoral	14.238	Pequeno
210	Alter do Chão	Alto Alentejo	3.562	Pequeno
211	Arronches	Alto Alentejo	3.165	Pequeno
212	Avis	Alto Alentejo	4.571	Pequeno
213	Campo Maior	Alto Alentejo	8.456	Pequeno
214	Castelo de Vide	Alto Alentejo	3.407	Pequeno
215	Crato	Alto Alentejo	3.708	Pequeno
216	Elvas	Alto Alentejo	23.078	Médio
217	Fronteira	Alto Alentejo	3.410	Pequeno
218	Gavião	Alto Alentejo	4.132	Pequeno

219	Marvão	Alto Alentejo	3.512	Pequeno
220	Monforte	Alto Alentejo	3.329	Pequeno
221	Mora	Alto Alentejo	4.978	Pequeno
222	Nisa	Alto Alentejo	7.450	Pequeno
223	Ponte de Sor	Alto Alentejo	16.722	Pequeno
224	Portalegre	Alto Alentejo	24.930	Médio
225	Alandroal	Alentejo Central	5.843	Pequeno
226	Arraiolos	Alentejo Central	7.363	Pequeno
227	Borba	Alentejo Central	7.333	Pequeno
228	Estremoz	Alentejo Central	14.318	Pequeno
229	Évora	Alentejo Central	56.596	Médio
230	Montemor-o-Novo	Alentejo Central	17.437	Pequeno
231	Mourão	Alentejo Central	2.663	Pequeno
232	Portel	Alentejo Central	6.428	Pequeno
233	Redondo	Alentejo Central	7.031	Pequeno
234	Reguengos de Monsaraz	Alentejo Central	10.828	Pequeno
235	Sousel	Alentejo Central	5.074	Pequeno
236	Vendas Novas	Alentejo Central	11.846	Pequeno
237	Viana do Alentejo	Alentejo Central	5.743	Pequeno
238	Vila Viçosa	Alentejo Central	8.319	Pequeno
239	Aljustrel	Baixo Alentejo	9.257	Pequeno
240	Almodôvar	Baixo Alentejo	7.449	Pequeno
241	Alvito	Baixo Alentejo	2.504	Pequeno
242	Barrancos	Baixo Alentejo	1.834	Pequeno
243	Beja	Baixo Alentejo	35.854	Médio
244	Castro Verde	Baixo Alentejo	7.276	Pequeno
245	Cuba	Baixo Alentejo	4.878	Pequeno
246	Ferreira do Alentejo	Baixo Alentejo	8.255	Pequeno
247	Mértola	Baixo Alentejo	7.274	Pequeno
248	Moura	Baixo Alentejo	15.167	Pequeno
249	Ourique	Baixo Alentejo	5.389	Pequeno
250	Serpa	Baixo Alentejo	15.623	Pequeno
251	Vidigueira	Baixo Alentejo	5.932	Pequeno
252	Almeirim	Lezíria do Tejo	23.376	Médio
253	Alpiarça	Lezíria do Tejo	7.702	Pequeno
254	Azambuja	Lezíria do Tejo	21.814	Médio
255	Benavente	Lezíria do Tejo	29.019	Médio
256	Cartaxo	Lezíria do Tejo	24.462	Médio

257	Chamusca	Lezíria do Tejo	10.120	Pequeno
258	Coruche	Lezíria do Tejo	19.944	Pequeno
259	Golegã	Lezíria do Tejo	5.465	Pequeno
260	Rio Maior	Lezíria do Tejo	21.192	Médio
261	Salvaterra de Magos	Lezíria do Tejo	22.159	Médio
262	Santarém	Lezíria do Tejo	62.200	Médio
263	Albufeira	Algarve	40.828	Médio
264	Alcoutim	Algarve	2.917	Pequeno
265	Aljezur	Algarve	5.884	Pequeno
266	Castro Marim	Algarve	6.747	Pequeno
267	Faro	Algarve	64.560	Médio
268	Lagoa	Algarve	22.975	Médio
269	Lagos	Algarve	31.049	Médio
270	Loulé	Algarve	70.622	Médio
271	Monchique	Algarve	6.045	Pequeno
272	Olhão	Algarve	45.396	Médio
273	Portimão	Algarve	55.614	Médio
274	São Brás de Alportel	Algarve	10.662	Pequeno
275	Silves	Algarve	37.126	Médio
276	Tavira	Algarve	26.167	Médio
277	Vila do Bispo	Algarve	5.258	Pequeno
278	Vila Real de Santo António	Algarve	19.156	Pequeno
279	Vila do Porto	Região Autónoma dos Açores	5.552	Pequeno
280	Lagoa [R.A.A.]	Região Autónoma dos Açores	14.442	Pequeno
281	Nordeste	Região Autónoma dos Açores	4.937	Pequeno
282	Ponta Delgada	Região Autónoma dos Açores	68.809	Médio
283	Povoação	Região Autónoma dos Açores	6.327	Pequeno
284	Ribeira Grande	Região Autónoma dos Açores	32.112	Médio
285	Vila Franca do Campo	Região Autónoma dos Açores	11.229	Pequeno
286	Angra do Heroísmo	Região Autónoma dos Açores	35.402	Médio
287	Vila da Praia da Vitória	Região Autónoma dos Açores	21.035	Médio
288	Santa Cruz da Graciosa	Região Autónoma dos Açores	4.391	Pequeno
289	Calheta [R.A.A.]	Região Autónoma dos Açores	3.773	Pequeno
290	Velas	Região Autónoma dos Açores	5.398	Pequeno
291	Lajes do Pico	Região Autónoma dos Açores	4.711	Pequeno
292	Madalena	Região Autónoma dos Açores	6.049	Pequeno
293	São Roque do Pico	Região Autónoma dos Açores	3.388	Pequeno
294	Horta	Região Autónoma dos Açores	14.994	Pequeno

295	Lajes das Flores	Região Autónoma dos Açores	1.504	Pequeno
296	Santa Cruz das Flores	Região Autónoma dos Açores	2.289	Pequeno
297	Corvo	Região Autónoma dos Açores	430	Pequeno
298	Calheta [R.A.M.]	Região Autónoma da Madeira	11.521	Pequeno
299	Câmara de Lobos	Região Autónoma da Madeira	35.666	Médio
300	Funchal	Região Autónoma da Madeira	111.892	Grande
301	Machico	Região Autónoma da Madeira	21.828	Médio
302	Ponta do Sol	Região Autónoma da Madeira	8.862	Pequeno
303	Porto Moniz	Região Autónoma da Madeira	2.711	Pequeno
304	Ribeira Brava	Região Autónoma da Madeira	13.375	Pequeno
305	Santa Cruz	Região Autónoma da Madeira	43.005	Médio
306	Santana	Região Autónoma da Madeira	7.719	Pequeno
307	São Vicente	Região Autónoma da Madeira	5.723	Pequeno
308	Porto Santo	Região Autónoma da Madeira	5.483	Pequeno

(Fonte: [www.pordata.pt](http://www.pordata.pt), 27/06/2013)



## Anexo II


### **Listagem das Regiões que compõem a NUT III**

Número	NUTS III	Número de Municípios
1	Minho-Lima	10
2	Cávado	6
3	Ave	8
4	Grande Porto	9
5	Tâmega	15
6	Entre Douro e Vouga	5
7	Douro	19
8	Alto Trás-os-Montes	14
9	Baixo Vouga	12
10	Baixo Mondego	8
11	Pinhal Litoral	5
12	Pinhal Interior Norte	14
13	Dão-Lafões	15
14	Pinhal Interior Sul	5
15	Serra da Estrela	3
16	Beira Interior Norte	9
17	Beira Interior Sul	4
18	Cova da Beira	3
19	Oeste	12
20	Médio Tejo	10
21	Grande Lisboa	9
22	Península de Setúbal	9
23	Alentejo Litoral	5
24	Alto Alentejo	15
25	Alentejo Central	14
26	Baixo Alentejo	13
27	Lezíria do Tejo	11
28	Algarve	16
29	Região Autónoma dos Açores	19
30	Região Autónoma da Madeira	11

(Fonte: [www.pordata.pt](http://www.pordata.pt), 27/06/2013)

## Anexo III

### Questionário



**Inquérito: Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses**

Objetivo: Aferir a fase de implementação do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses e o seu contributo para a eficiência dos mesmos.

\*Obrigatório

### 1. Caracterização do Município

**1.1 Município \***

**1.2 Em que NUTS III (Nomenclatura de Unidade Territorial) se insere o Município? \***

- ☐ Minho-Lima
- ☐ Cávado
- ☐ Ave
- ☐ Grande Porto
- ☐ Tâmega
- ☐ Entre Douro e Vouga
- ☐ Douro
- ☐ Alto de Trás-os-Montes
- ☐ Baixo Vouga
- ☐ Baixo Mondego
- ☐ Pinhal Litoral
- ☐ Pinhal Interior Norte
- ☐ Dão-Lafões

- ☐ Pinhal Interior Sul
- ☐ Serra da Estrela
- ☐ Beira Interior Norte
- ☐ Beira Interior Sul
- ☐ Cova da Beira
- ☐ Oeste
- ☐ Médio Tejo
- ☐ Grande Lisboa
- ☐ Península de Setúbal
- ☐ Alentejo Litoral
- ☐ Alto Alentejo
- ☐ Alentejo Central
- ☐ Baixo Alentejo
- ☐ Lezíria do Tejo
- ☐ Algarve
- ☐ Região Autónoma da Madeira
- ☐ Região Autónoma dos Açores

**1.3. Qual o número de trabalhadores do Município? \***

- ☐ Menor ou igual a 300
- ☐ Entre 301 e 600
- ☐ Maior ou igual a 601

**1.4. Qual o número de habitantes do Município? \***

- ☐ Menor ou igual a 20.000
- ☐ Entre 20.001 e 100.000
- ☐ Maior ou igual a 100.001

## 2. Caracterização do Sistema de Contabilidade de Custos (SCC)

### 2.1. O Município implementou o SCC? \*

- ☐ Sim
- ☐ Não (passe por favor para a questão n.º 5.1)

### 2.2. Qual o ano em que foi implementado o SCC?

### 2.3. Classifique os fatores impulsionadores da implementação do SCC de acordo com a escala apresentada:

	1 Nenhuma importância	2 Pouca importância	3 Importância razoável	4 Importância elevada	5 Importância muito elevada
Obrigatoriedade imposta pela legislação (POCP, POCAL, RGTA, LFL)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Necessidade de aumentar a transparência das finanças autárquicas e a responsabilização dos órgãos autárquicos perante os municípios	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Necessidade de controlar os custos decorrentes dos atuais constrangimentos orçamentais impostos pela LCPA	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Pressão política	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

### 2.4. Qual a forma utilizada no apuramento de custos?

- ☐ Centro de custos
- ☐ Funções
- ☐ Bens ou serviços
- ☐ Outra:

### 2.5. Qual o sistema de apuramento de custos utilizado?

- ☐ Sistema de custeio total
- ☐ Sistema de custeio variável
- ☐ Sistema de custeio racional

### 2.6. O Município na imputação dos custos utiliza o método das secções homogéneas?

- ☐ Sim
- ☐ Não

### 2.7. Os custos indiretos são imputados?

- ☐ Sim
- ☐ Não (Passe por favor para a questão n.º 3.1)

### 2.8. Qual o critério de imputação dos custos indiretos?

- ☐ Base múltipla
- ☐ Base única
- ☐ Outra:

### 3. Implementação do SCC

3.1. Qual é no seu entender a fase em que se encontra a implementação do SCC no Município?

- ☐ Inicial
- ☐ Intermédia
- ☐ Avançada
- ☐ Totalmente implementada

3.2. Classifique o parâmetro que se segue de acordo com a escala apresentada:

	1 Nenhuma repercussão	2 Pouca repercussão	3 Repercussão razoável	4 Repercussão elevada	5 Repercussão muito elevada
A informação produzida pelo SCC repercute-se na melhoria da gestão do Município em termos de economia, eficiência e eficácia	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

3.3. Classifique cada um dos parâmetros de acordo com a escala apresentada:

	1 Nenhuma utilização	2 Pouca utilização	3 Utilização razoável	4 Utilização elevada	5 Utilização muito elevada
A informação produzida pelo SCC é utilizada a nível interno (ex.: na elaboração de documentos previsionais, na prestação de contas, na tomada de decisão)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A informação produzida pelo SCC é utilizada a nível externo (ex.: no reporte de informação)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## 4. Eficiência retirada da Contabilidade de Custos

**4.1. De acordo com a opinião formulada da Contabilidade de Custos pronuncie-se sobre os parâmetros seguintes tendo em atenção a escala apresentada:**

	1 Discordo totalmente	2 Discordo um pouco	3 Nem concordo nem discordo	4 Concordo	5 Concordo totalmente
Clarifica a utilização dos recursos públicos na ótica de economia e eficiência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Facilita a elaboração dos documentos previsionais (ex. Orçamento)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Permite efetuar a fundamentação económico-financeira das taxas e preços cobrados pelos Municípios	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Apoia o controlo da atividade financeira do Município	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Permite o reforço da transparência da situação financeira e patrimonial do Município	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Atribui maior rigor ao nível da informação auxiliando o planeamento de atividades e a tomada de decisões pelos órgãos autárquicos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Permite a gestão mais rigorosa e fiável dos stocks	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Facilita o reporte de informação do Município a outras entidades (ex. DGAL)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Permite a redução dos custos do Município	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**4.2. A implementação do SCC permitiu o aumento do grau da execução orçamental do Município na ótica da despesa?**

- ☐ Sim  
☐ Não

**4.3. Na ótica da despesa, indique o grau de execução orçamental no ano anterior à implementação do SCC, no ano posterior à implementação do SCC e no ano de 2011?**

(Responda a esta questão de acordo com o exemplo seguinte: Município A - Ano de Implementação do SCC 2009. Resposta: Ano 2008 - X% / Ano 2010 - X% / Ano 2011 - X%). Se o Município implementou o SCC no ano de 2012 apenas terá de indicar o grau de execução orçamental no Ano de 2011.

## 5. Condicionantes da Implementação de um SCC

5.1. Classifique os fatores condicionadores da implementação do SCC de acordo com a escala apresentada: \*

	1 Nenhuma importância	2 Pouca importância	3 Importância razoável	4 Importância elevada	5 Importância muito elevada
Escassez de recursos humanos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Escassez de recursos financeiros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Escassez de meios técnicos (ex.: recursos informáticos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Escassez de conhecimentos e de formação adequada sobre o SCC	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Escassez de mecanismos de fiscalização da sua implementação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dificuldades de interpretação das regras estabelecidas no POAL	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Resistência à mudança	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Resistência por parte dos funcionários ao controlo subjacente ao SCC	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dificuldades de recolha e interpretação dos dados inerentes ao SCC	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5.2. Qual a data prevista para a implementação do SCC, (só deverá responder a esta questão se o Município ainda não tiver implementado o SCC e se este esteja a planear fazê-lo no curto prazo, ou seja, menor ou igual a 1 ano)?

Nunca envie palavras-passe através dos Formulários Google.

Tecnologia do [Google Docs](#)

[Denunciar abuso](#) - [Termos de Utilização](#) - [Termos adicionais](#)

## Anexo IV

### Recursos Financeiros da População – Ano de 2011

Listagem Recursos Financeiros da População - Ano de 2011						
Número	Municípios	Receitas Municipais	Transferências	Passivos Financeiros	Receitas Próprias	Receitas Próprias/ Receitas Totais (%)
1	Arcos de Valdevez	21.695,35 €	15.639,66 €	- €	6.055,69 €	28%
2	Caminha	17.268,90 €	9.072,09 €	1.212,50 €	6.984,31 €	40%
3	Melgaço	15.095,75 €	11.934,50 €	90,00 €	3.071,25 €	20%
4	Monção	19.805,57 €	13.038,09 €	2.026,31 €	4.741,17 €	24%
5	Paredes de Coura	12.724,79 €	9.569,77 €	1.209,65 €	1.945,37 €	15%
6	Ponte da Barca	13.985,58 €	10.249,74 €	950,00 €	2.785,84 €	20%
7	Ponte de Lima	34.884,33 €	25.270,06 €	- €	9.614,27 €	28%
8	Valença	14.452,45 €	9.263,16 €	537,50 €	4.651,79 €	32%
9	Viana do Castelo	54.695,30 €	27.824,66 €	5.418,16 €	21.452,48 €	39%
10	Vila Nova de Cerveira	14.636,79 €	10.661,62 €	400,00 €	3.575,17 €	24%
11	Amares	16.512,37 €	11.698,42 €	1.351,00 €	3.462,95 €	21%
12	Barcelos	53.357,65 €	29.511,84 €	3.000,00 €	20.845,81 €	39%
13	Braga	87.573,10 €	38.437,20 €	3.000,00 €	46.135,90 €	53%
14	Esposende	20.301,63 €	9.075,10 €	850,00 €	10.376,53 €	51%
15	Terras de Bouro	9.965,47 €	8.068,19 €	200,17 €	1.697,11 €	17%
16	Vila Verde	25.214,92 €	16.933,56 €	185,28 €	8.096,08 €	32%
17	Fafe	31.993,94 €	19.845,05 €	- €	12.148,89 €	38%
18	Guimarães	101.099,64 €	55.943,82 €	9.000,00 €	36.155,82 €	36%
19	Póvoa de Lanhoso	15.131,55 €	10.572,54 €	105,00 €	4.454,01 €	29%
20	Santo Tirso	51.674,33 €	37.848,46 €	1.144,25 €	12.681,62 €	25%
21	Trofa	18.963,49 €	11.417,71 €	500,00 €	7.045,78 €	37%
22	Vieira do Minho	10.845,42 €	8.660,63 €	202,00 €	1.982,79 €	18%
23	Vila Nova de Famalicão	82.439,67 €	28.373,05 €	5.640,88 €	48.425,74 €	59%
24	Vizela	13.534,23 €	9.555,32 €	160,75 €	3.818,16 €	28%
25	Espinho	25.250,54 €	10.753,52 €	1.000,00 €	13.497,02 €	53%
26	Gondomar	86.729,13 €	39.765,60 €	8.730,00 €	38.233,53 €	44%
27	Maia	61.814,95 €	19.046,98 €	- €	42.767,97 €	69%
28	Matosinhos	117.087,29 €	47.771,39 €	10.787,87 €	58.528,03 €	50%
29	Porto	190.929,39 €	41.389,38 €	5.252,76 €	144.287,25 €	76%
30	Póvoa de Varzim	42.975,27 €	13.633,99 €	- €	29.341,28 €	68%



31	Valongo	37.012,00 €	16.221,63 €	- €	20.790,37 €	56%
32	Vila do Conde	53.998,52 €	20.015,41 €	4.848,49 €	29.134,62 €	54%
33	Vila Nova de Gaia	133.914,62 €	41.046,95 €	8.425,32 €	84.442,35 €	63%
34	Amarante	30.275,95 €	16.687,75 €	2.051,25 €	11.536,95 €	38%
35	Baião	14.228,12 €	10.962,60 €	- €	3.265,52 €	23%
36	Cabeceiras de Basto	17.132,51 €	12.851,22 €	880,81 €	3.400,48 €	20%
37	Castelo de Paiva	16.688,46 €	7.059,11 €	7.300,00 €	2.329,35 €	14%
38	Celorico de Basto	24.687,83 €	13.559,14 €	6.752,70 €	4.375,99 €	18%
39	Cinfães	14.215,80 €	12.427,20 €	365,49 €	1.423,11 €	10%
40	Felgueiras	35.969,68 €	22.315,25 €	231,06 €	13.423,37 €	37%
41	Lousada	32.711,31 €	21.230,38 €	1.493,61 €	9.987,32 €	31%
42	Marco de Canaveses	25.396,01 €	16.406,40 €	- €	8.989,61 €	35%
43	Mondim de Basto	8.655,31 €	7.700,89 €	- €	954,42 €	11%
44	Paços de Ferreira	35.090,49 €	24.422,46 €	600,00 €	10.068,03 €	29%
45	Paredes	62.155,99 €	37.763,27 €	10.519,37 €	13.873,35 €	22%
46	Penafiel	38.005,39 €	25.824,02 €	1.072,10 €	11.109,27 €	29%
47	Resende	12.964,55 €	9.754,99 €	520,83 €	2.688,73 €	21%
48	Ribeira de Pena	10.714,98 €	6.846,63 €	125,89 €	3.742,46 €	35%
49	Arouca	16.347,83 €	10.125,32 €	813,07 €	5.409,44 €	33%
50	Oliveira de Azeméis	33.271,30 €	16.990,12 €	- €	16.281,18 €	49%
51	Santa Maria da Feira	63.978,68 €	29.099,02 €	4.843,00 €	30.036,66 €	47%
52	São João da Madeira	21.458,24 €	10.419,08 €	2.583,26 €	8.455,90 €	39%
53	Vale de Cambra	16.474,78 €	10.064,05 €	- €	6.410,73 €	39%
54	Alijó	11.636,47 €	8.517,81 €	- €	3.118,66 €	27%
55	Armamar	9.146,61 €	6.631,30 €	450,00 €	2.065,31 €	23%
56	Carrizeda de Ansiães	10.224,26 €	8.724,84 €	- €	1.499,42 €	15%
57	Freixo de Espada à Cinta	9.639,99 €	7.839,32 €	1.049,02 €	751,65 €	8%
58	Lamego	24.271,60 €	14.617,63 €	600,00 €	9.053,97 €	37%
59	Mesão Frio	6.227,66 €	4.509,23 €	315,63 €	1.402,80 €	23%
60	Moimenta da Beira	10.224,72 €	7.265,27 €	275,00 €	2.684,45 €	26%
61	Penedono	6.511,14 €	5.584,34 €	- €	926,80 €	14%
62	Peso da Régua	17.859,61 €	12.048,80 €	1.500,00 €	4.310,81 €	24%
63	Sabrosa	8.349,51 €	6.592,67 €	- €	1.756,84 €	21%
64	Santa Marta de Penaguião	9.126,23 €	6.735,30 €	434,75 €	1.956,18 €	21%
65	São João da Pesqueira	9.636,36 €	8.321,95 €	- €	1.314,41 €	14%
66	Sernancelhe	8.413,20 €	6.620,89 €	- €	1.792,31 €	21%
67	Tabuaço	9.801,49 €	8.780,04 €	- €	1.021,45 €	10%
68	Tarouca	11.597,46 €	9.672,31 €	- €	1.925,15 €	17%

69	Torre de Moncorvo	22.578,52 €	10.092,12 €	10.220,00 €	2.266,40 €	10%
70	Vila Flor	10.144,36 €	8.477,58 €	- €	1.666,78 €	16%
71	Vila Nova de Foz Côa	12.126,61 €	9.859,83 €	446,36 €	1.820,42 €	15%
72	Vila Real	31.040,74 €	16.851,97 €	990,00 €	13.198,77 €	43%
73	Alfândega da Fé	8.982,02 €	6.790,56 €	600,00 €	1.591,46 €	18%
74	Boticas	11.317,26 €	9.304,53 €	- €	2.012,73 €	18%
75	Bragança	31.921,56 €	18.064,33 €	- €	13.857,23 €	43%
76	Chaves	29.897,88 €	17.061,05 €	1.200,00 €	11.636,83 €	39%
77	Macedo de Cavaleiros	17.993,34 €	12.448,69 €	1.160,00 €	4.384,65 €	24%
78	Miranda do Douro	11.896,76 €	9.667,29 €	700,00 €	1.529,47 €	13%
79	Mirandela	17.423,01 €	11.944,88 €	- €	5.478,13 €	31%
80	Mogadouro	16.352,80 €	14.025,40 €	318,78 €	2.008,62 €	12%
81	Montalegre	19.139,60 €	14.844,51 €	- €	4.295,09 €	22%
82	Murça	11.957,24 €	6.104,03 €	4.750,00 €	1.103,21 €	9%
83	Valpaços	17.267,48 €	13.237,25 €	114,25 €	3.915,98 €	23%
84	Vila Pouca de Aguiar	13.966,86 €	9.737,66 €	- €	4.229,20 €	30%
85	Vimioso	9.220,06 €	8.024,01 €	- €	1.196,05 €	13%
86	Vinhais	12.956,16 €	10.666,52 €	586,29 €	1.703,35 €	13%
87	Águeda	30.854,67 €	16.811,24 €	2.080,00 €	11.963,43 €	39%
88	Albergaria-a-Velha	16.190,58 €	8.760,89 €	1.485,87 €	5.943,82 €	37%
89	Anadia	16.865,96 €	12.346,39 €	- €	4.519,57 €	27%
90	Aveiro	39.058,42 €	11.856,49 €	1.650,00 €	25.551,93 €	65%
91	Estarreja	17.448,31 €	9.806,15 €	515,74 €	7.126,42 €	41%
92	Ílhavo	27.255,79 €	16.022,99 €	- €	11.232,80 €	41%
93	Mealhada	15.244,17 €	8.771,90 €	- €	6.472,27 €	42%
94	Murtosa	7.978,77 €	5.574,42 €	- €	2.404,35 €	30%
95	Oliveira do Bairro	22.406,81 €	13.796,18 €	1.900,00 €	6.710,63 €	30%
96	Ovar	33.881,22 €	14.335,61 €	- €	19.545,61 €	58%
97	Sever do Vouga	8.131,61 €	5.937,88 €	- €	2.193,73 €	27%
98	Vagos	12.980,84 €	7.982,82 €	500,00 €	4.498,02 €	35%
99	Cantanhede	20.595,76 €	10.914,22 €	1.700,00 €	7.981,54 €	39%
100	Coimbra	97.785,79 €	27.985,70 €	10.461,00 €	59.339,09 €	61%
101	Condeixa-a-Nova	12.999,06 €	6.853,13 €	700,00 €	5.445,93 €	42%
102	Figueira da Foz	65.915,99 €	13.839,43 €	31.000,00 €	21.076,56 €	32%
103	Mira	10.179,86 €	6.124,76 €	- €	4.055,10 €	40%
104	Montemor-o-Velho	20.502,12 €	12.457,52 €	2.677,69 €	5.366,91 €	26%
105	Penacova	10.024,82 €	7.218,45 €	- €	2.806,37 €	28%
106	Soure	14.483,13 €	9.584,58 €	374,01 €	4.524,54 €	31%

107	Batalha	12.836,88 €	7.381,69 €	1.325,00 €	4.130,19 €	32%
108	Leiria	61.070,18 €	25.625,09 €	- €	35.445,09 €	58%
109	Marinha Grande	21.890,58 €	8.295,96 €	- €	13.594,62 €	62%
110	Pombal	41.620,88 €	24.757,86 €	504,15 €	16.358,87 €	39%
111	Porto de Mós	19.816,79 €	12.233,12 €	667,42 €	6.916,25 €	35%
112	Alvaiázere	10.039,62 €	7.831,89 €	221,76 €	1.985,97 €	20%
113	Ansião	12.210,59 €	8.219,98 €	500,00 €	3.490,61 €	29%
114	Arganil	12.983,17 €	9.299,38 €	- €	3.683,79 €	28%
115	Castanheira de Pêra	8.045,36 €	4.308,79 €	2.800,00 €	936,57 €	12%
116	Figueiró dos Vinhos	11.594,07 €	5.310,87 €	4.673,95 €	1.609,25 €	14%
117	Góis	8.244,56 €	6.254,12 €	250,00 €	1.740,44 €	21%
118	Lousã	13.056,38 €	6.584,35 €	470,00 €	6.002,03 €	46%
119	Miranda do Corvo	9.561,39 €	6.299,53 €	39,85 €	3.222,01 €	34%
120	Oliveira do Hospital	16.239,86 €	10.663,37 €	- €	5.576,49 €	34%
121	Pampilhosa da Serra	13.037,62 €	12.023,13 €	- €	1.014,49 €	8%
122	Pedrógão Grande	7.552,75 €	5.998,48 €	392,28 €	1.161,99 €	15%
123	Penela	8.778,54 €	6.917,45 €	- €	1.861,09 €	21%
124	Tábua	10.985,09 €	8.345,38 €	777,74 €	1.861,97 €	17%
125	Vila Nova de Poiares	16.831,86 €	6.454,18 €	8.490,19 €	1.887,49 €	11%
126	Aguiar da Beira	8.771,84 €	6.741,27 €	- €	2.030,57 €	23%
127	Carregal do Sal	7.297,97 €	5.762,97 €	- €	1.535,00 €	21%
128	Castro Daire	15.606,57 €	12.326,03 €	- €	3.280,54 €	21%
129	Mangualde	16.621,26 €	10.104,77 €	464,84 €	6.051,65 €	36%
130	Mortágua	10.566,86 €	7.810,43 €	- €	2.756,43 €	26%
131	Nelas	10.002,91 €	6.225,05 €	- €	3.777,86 €	38%
132	Oliveira de Frades	9.584,47 €	5.966,06 €	788,31 €	2.830,10 €	30%
133	Penalva do Castelo	7.445,89 €	6.207,12 €	- €	1.238,77 €	17%
134	Santa Comba Dão	8.219,05 €	5.150,80 €	500,00 €	2.568,25 €	31%
135	São Pedro do Sul	14.895,54 €	9.083,74 €	1.010,38 €	4.801,42 €	32%
136	Sátão	10.188,80 €	7.860,54 €	- €	2.328,26 €	23%
137	Tondela	18.658,19 €	13.790,07 €	- €	4.868,12 €	26%
138	Vila Nova de Paiva	6.758,60 €	5.042,48 €	591,20 €	1.124,92 €	17%
139	Viseu	53.955,17 €	26.093,19 €	1.201,60 €	26.660,38 €	49%
140	Vouzela	9.780,72 €	7.342,64 €	- €	2.438,08 €	25%
141	Mação	10.071,27 €	7.584,70 €	515,00 €	1.971,57 €	20%
142	Oleiros	10.479,37 €	7.829,70 €	950,00 €	1.699,67 €	16%
143	Proença-a-Nova	13.154,18 €	9.016,50 €	1.709,00 €	2.428,68 €	18%
144	Sertão	15.334,43 €	10.465,03 €	842,81 €	4.026,59 €	26%

145	Vila de Rei	7.715,22 €	6.461,86 €	511,12 €	742,24 €	10%
146	Fornos de Algodres	7.100,31 €	5.833,41 €	- €	1.266,90 €	18%
147	Gouveia	11.514,02 €	8.419,54 €	- €	3.094,48 €	27%
148	Seia	63.532,36 €	12.665,38 €	42.988,16 €	7.878,82 €	12%
149	Almeida	12.605,69 €	9.119,92 €	950,00 €	2.535,77 €	20%
150	Celorico da Beira	9.442,25 €	6.638,11 €	350,00 €	2.454,14 €	26%
151	Figueira de Castelo Rodrigo	9.208,15 €	7.961,07 €	- €	1.247,08 €	14%
152	Guarda	33.686,18 €	20.413,14 €	922,35 €	12.350,69 €	37%
153	Manteigas	5.409,10 €	4.378,95 €	- €	1.030,15 €	19%
154	Meda	10.353,87 €	9.096,00 €	- €	1.257,87 €	12%
155	Pinhel	12.393,72 €	9.956,48 €	261,01 €	2.176,23 €	18%
156	Sabugal	18.228,80 €	15.205,02 €	- €	3.023,78 €	17%
157	Trancoso	10.647,02 €	8.994,74 €	- €	1.652,28 €	16%
158	Castelo Branco	43.879,49 €	29.253,89 €	- €	14.625,60 €	33%
159	Idanha-a-Nova	17.751,14 €	14.747,48 €	- €	3.003,66 €	17%
160	Penamacor	10.219,10 €	8.597,54 €	- €	1.621,56 €	16%
161	Vila Velha de Ródão	8.344,23 €	6.601,36 €	- €	1.742,87 €	21%
162	Belmonte	6.876,28 €	5.616,36 €	- €	1.259,92 €	18%
163	Covilhã	31.074,72 €	17.476,89 €	39,41 €	13.558,42 €	44%
164	Fundão	29.316,43 €	16.329,54 €	1.857,25 €	11.129,64 €	38%
165	Alcobaça	28.166,42 €	13.315,60 €	- €	14.850,82 €	53%
166	Alenquer	26.216,21 €	14.740,16 €	- €	11.476,05 €	44%
167	Arruda dos Vinhos	11.134,56 €	5.168,48 €	1.221,69 €	4.744,39 €	43%
168	Bombarral	9.977,08 €	5.072,97 €	490,00 €	4.414,11 €	44%
169	Cadaval	11.676,64 €	7.462,44 €	200,00 €	4.014,20 €	34%
170	Caldas da Rainha	24.373,55 €	11.188,48 €	- €	13.185,07 €	54%
171	Lourinhã	22.049,42 €	10.030,21 €	1.328,45 €	10.690,76 €	48%
172	Nazaré	12.964,95 €	4.319,78 €	600,00 €	8.045,17 €	62%
173	Óbidos	16.120,99 €	4.605,92 €	467,79 €	11.047,28 €	69%
174	Peniche	17.490,81 €	7.926,74 €	521,71 €	9.042,36 €	52%
175	Sobral de Monte Agraço	7.568,73 €	4.389,36 €	- €	3.179,37 €	42%
176	Torres Vedras	51.879,39 €	19.425,54 €	10.183,85 €	22.270,00 €	43%
177	Abrantes	29.309,36 €	18.938,06 €	- €	10.371,30 €	35%
178	Alcanena	16.594,21 €	6.551,79 €	5.593,83 €	4.448,59 €	27%
179	Constância	6.797,56 €	4.687,16 €	258,00 €	1.852,40 €	27%
180	Entroncamento	13.680,15 €	6.773,01 €	310,00 €	6.597,14 €	48%
181	Ferreira do Zêzere	11.563,11 €	8.119,91 €	375,00 €	3.068,20 €	27%
182	Ourém	35.733,53 €	20.937,85 €	1.857,66 €	12.938,02 €	36%

183	Sardoal	5.925,54 €	4.465,28 €	56,90 €	1.403,36 €	24%
184	Tomar	33.484,55 €	21.799,52 €	1.518,19 €	10.166,84 €	30%
185	Torres Novas	29.546,85 €	16.693,65 €	465,80 €	12.387,40 €	42%
186	Vila Nova da Barquinha	9.676,70 €	6.648,72 €	960,00 €	2.067,98 €	21%
187	Amadora	90.626,29 €	40.056,49 €	- €	50.569,80 €	56%
188	Cascais	153.954,10 €	31.030,94 €	19.993,66 €	102.929,50 €	67%
189	Lisboa	579.701,29 €	78.641,30 €	43.137,50 €	457.922,49 €	79%
190	Loures	103.021,24 €	32.950,99 €	4.761,16 €	65.309,09 €	63%
191	Mafra	49.095,70 €	15.352,20 €	- €	33.743,50 €	69%
192	Odivelas	64.281,98 €	24.460,64 €	1.500,00 €	38.321,34 €	60%
193	Oeiras	111.162,20 €	21.084,87 €	3.410,00 €	86.667,33 €	78%
194	Sintra	160.095,42 €	53.824,28 €	10.000,00 €	96.271,14 €	60%
195	Vila Franca de Xira	69.109,43 €	27.494,03 €	984,48 €	40.630,92 €	59%
196	Alcochete	12.846,77 €	3.720,55 €	2.001,17 €	7.125,05 €	55%
197	Almada	82.854,31 €	20.317,21 €	5.000,00 €	57.537,10 €	69%
198	Barreiro	35.269,10 €	11.223,67 €	- €	24.045,43 €	68%
199	Moita	30.212,05 €	13.430,37 €	- €	16.781,68 €	56%
200	Montijo	25.736,74 €	9.744,22 €	800,00 €	15.192,52 €	59%
201	Palmela	40.964,84 €	9.717,71 €	2.475,79 €	28.771,34 €	70%
202	Seixal	74.581,78 €	16.792,51 €	4.000,00 €	53.789,27 €	72%
203	Sesimbra	38.772,12 €	7.648,01 €	3.473,18 €	27.650,93 €	71%
204	Setúbal	61.968,62 €	17.833,48 €	1.750,00 €	42.385,14 €	68%
205	Alcácer do Sal	16.890,48 €	11.749,35 €	- €	5.141,13 €	30%
206	Grândola	19.822,68 €	10.001,81 €	888,81 €	8.932,06 €	45%
207	Odemira	28.519,29 €	18.110,44 €	567,33 €	9.841,52 €	35%
208	Santiago do Cacém	26.626,17 €	16.199,52 €	465,69 €	9.960,96 €	37%
209	Sines	22.489,99 €	10.113,44 €	920,00 €	11.456,55 €	51%
210	Alter do Chão	7.439,70 €	6.212,14 €	- €	1.227,56 €	17%
211	Arronches	6.840,70 €	5.998,03 €	- €	842,67 €	12%
212	Avis	8.847,29 €	6.916,02 €	540,00 €	1.391,27 €	16%
213	Campo Maior	8.634,52 €	5.841,01 €	- €	2.793,51 €	32%
214	Castelo de Vide	6.134,77 €	4.829,21 €	- €	1.305,56 €	21%
215	Crato	8.113,32 €	6.366,84 €	- €	1.746,48 €	22%
216	Elvas	18.781,16 €	11.893,35 €	- €	6.887,81 €	37%
217	Fronteira	6.693,96 €	5.739,82 €	- €	954,14 €	14%
218	Gavião	7.496,75 €	5.593,10 €	- €	1.903,65 €	25%
219	Marvão	7.246,55 €	5.967,15 €	- €	1.279,40 €	18%
220	Monforte	6.388,28 €	5.375,17 €	366,53 €	646,58 €	10%

221	Mora	6.959,47 €	5.459,17 €	130,00 €	1.370,30 €	20%
222	Nisa	12.853,41 €	9.567,74 €	630,00 €	2.655,67 €	21%
223	Ponte de Sor	17.706,53 €	12.882,88 €	- €	4.823,65 €	27%
224	Portalegre	21.314,87 €	12.118,64 €	989,61 €	8.206,62 €	39%
225	Alandroal	9.321,10 €	6.912,17 €	601,22 €	1.807,71 €	19%
226	Arraiolos	9.288,12 €	7.172,97 €	120,00 €	1.995,15 €	21%
227	Borba	7.934,10 €	5.384,39 €	260,00 €	2.289,71 €	29%
228	Estremoz	14.506,02 €	10.776,97 €	- €	3.729,05 €	26%
229	Évora	41.796,83 €	19.047,75 €	2.570,00 €	20.179,08 €	48%
230	Montemor-o-Novo	16.301,83 €	11.056,52 €	- €	5.245,31 €	32%
231	Mourão	4.651,17 €	3.885,80 €	- €	765,37 €	16%
232	Portel	9.578,29 €	8.023,43 €	- €	1.554,86 €	16%
233	Redondo	9.734,29 €	7.050,49 €	- €	2.683,80 €	28%
234	Reguengos de Monsaraz	13.854,52 €	8.940,37 €	898,00 €	4.016,15 €	29%
235	Sousel	7.867,25 €	5.617,75 €	528,70 €	1.720,80 €	22%
236	Vendas Novas	8.961,94 €	4.314,00 €	500,00 €	4.147,94 €	46%
237	Viana do Alentejo	6.179,59 €	4.614,33 €	- €	1.565,26 €	25%
238	Vila Viçosa	9.938,13 €	4.440,67 €	3.180,00 €	2.317,46 €	23%
239	Aljustrel	9.323,47 €	6.971,01 €	- €	2.352,46 €	25%
240	Almodôvar	13.054,93 €	10.575,56 €	361,42 €	2.117,95 €	16%
241	Alvito	5.805,83 €	5.079,35 €	- €	726,48 €	13%
242	Barrancos	4.018,77 €	3.666,41 €	- €	352,36 €	9%
243	Beja	22.951,38 €	13.777,39 €	132,77 €	9.041,22 €	39%
244	Castro Verde	14.588,96 €	8.995,14 €	481,80 €	5.112,02 €	35%
245	Cuba	6.055,56 €	4.042,40 €	507,97 €	1.505,19 €	25%
246	Ferreira do Alentejo	10.699,13 €	8.100,34 €	- €	2.598,79 €	24%
247	Mértola	19.237,43 €	15.753,50 €	1.471,00 €	2.012,93 €	10%
248	Moura	17.940,92 €	13.196,44 €	450,00 €	4.294,48 €	24%
249	Ourique	9.518,16 €	7.695,66 €	321,00 €	1.501,50 €	16%
250	Serpa	20.371,36 €	13.259,72 €	2.760,00 €	4.351,64 €	21%
251	Vidigueira	8.973,38 €	7.123,60 €	120,00 €	1.729,78 €	19%
252	Almeirim	16.115,03 €	9.240,39 €	- €	6.874,64 €	43%
253	Alpiarça	13.260,44 €	5.030,45 €	6.135,55 €	2.094,44 €	16%
254	Azambuja	15.645,80 €	8.787,48 €	- €	6.858,32 €	44%
255	Benavente	17.350,20 €	6.655,32 €	750,00 €	9.944,88 €	57%
256	Cartaxo	15.858,15 €	7.937,73 €	740,00 €	7.180,42 €	45%
257	Chamusca	11.138,66 €	8.070,66 €	650,32 €	2.417,68 €	22%
258	Coruche	22.302,96 €	16.792,13 €	- €	5.510,83 €	25%

259	Golegã	6.231,94 €	4.328,54 €	215,00 €	1.688,40 €	27%
260	Rio Maior	18.858,68 €	10.130,75 €	846,13 €	7.881,80 €	42%
261	Salvaterra de Magos	11.044,86 €	7.272,86 €	175,00 €	3.597,00 €	33%
262	Santarém	38.397,35 €	20.776,42 €	2.150,00 €	15.470,93 €	40%
263	Albufeira	58.974,43 €	8.671,32 €	1.271,50 €	49.031,61 €	83%
264	Alcoutim	9.580,06 €	8.639,00 €	- €	941,06 €	10%
265	Aljezur	9.064,62 €	4.890,79 €	55,10 €	4.118,73 €	45%
266	Castro Marim	10.914,42 €	4.775,99 €	- €	6.138,43 €	56%
267	Faro	41.000,22 €	13.214,73 €	- €	27.785,49 €	68%
268	Lagoa	26.399,51 €	4.844,54 €	5,09 €	21.549,88 €	82%
269	Lagos	37.825,22 €	6.894,77 €	1.411,46 €	29.518,99 €	78%
270	Loulé	89.377,82 €	21.093,74 €	6.350,00 €	61.934,08 €	69%
271	Monchique	8.700,75 €	7.133,77 €	- €	1.566,98 €	18%
272	Olhão	24.759,30 €	11.565,23 €	- €	13.194,07 €	53%
273	Portimão	45.596,59 €	10.479,60 €	- €	35.116,99 €	77%
274	São Brás de Alportel	9.906,99 €	5.496,63 €	- €	4.410,36 €	45%
275	Silves	31.261,54 €	12.951,36 €	- €	18.310,18 €	59%
276	Tavira	23.768,14 €	9.376,39 €	812,52 €	13.579,23 €	57%
277	Vila do Bispo	9.658,52 €	4.379,55 €	105,20 €	5.173,77 €	54%
278	Vila Real de Santo António	25.088,85 €	4.441,65 €	1.092,73 €	19.554,47 €	78%
279	Vila do Porto	4.875,76 €	4.054,28 €	- €	821,48 €	17%
280	Lagoa [R.A.A.]	13.558,65 €	9.763,31 €	400,00 €	3.395,34 €	25%
281	Nordeste	5.116,73 €	4.839,51 €	- €	277,22 €	5%
282	Ponta Delgada	33.147,89 €	15.829,33 €	697,20 €	16.621,36 €	50%
283	Povoação	7.447,35 €	5.129,20 €	- €	2.318,15 €	31%
284	Ribeira Grande	21.460,19 €	14.424,13 €	1.136,50 €	5.899,56 €	27%
285	Vila Franca do Campo	21.528,26 €	4.726,41 €	14.357,65 €	2.444,20 €	11%
286	Angra do Heroísmo	19.098,78 €	14.371,61 €	978,81 €	3.748,36 €	20%
287	Vila da Praia da Vitória	14.195,83 €	8.469,44 €	1.803,50 €	3.922,89 €	28%
288	Santa Cruz da Graciosa	5.555,48 €	4.319,78 €	500,00 €	735,70 €	13%
289	Calheta [R.A.A.]	x	x	x	x	x
290	Velas	5.682,20 €	4.613,91 €	- €	1.068,29 €	19%
291	Lajes do Pico	5.232,15 €	4.496,46 €	- €	735,69 €	14%
292	Madalena	5.910,49 €	4.788,06 €	- €	1.122,43 €	19%
293	São Roque do Pico	6.139,24 €	4.960,85 €	501,96 €	676,43 €	11%
294	Horta	10.562,82 €	6.322,41 €	1.023,98 €	3.216,43 €	30%
295	Lajes das Flores	3.344,67 €	3.126,23 €	- €	218,44 €	7%
296	Santa Cruz das Flores	3.650,26 €	3.338,17 €	91,28 €	220,81 €	6%

297	Corvo	3.225,31 €	3.188,47 €	- €	36,84 €	1%
298	Calheta [R.A.M.]	10.502,04 €	8.385,33 €	- €	2.116,71 €	20%
299	Câmara de Lobos	13.852,33 €	8.645,59 €	- €	5.206,74 €	38%
300	Funchal	77.748,41 €	19.474,63 €	4.871,18 €	53.402,60 €	69%
301	Machico	14.474,20 €	10.183,32 €	- €	4.290,88 €	30%
302	Ponta do Sol	7.130,65 €	5.311,29 €	- €	1.819,36 €	26%
303	Porto Moniz	5.501,84 €	4.960,42 €	- €	541,42 €	10%
304	Ribeira Brava	9.360,22 €	7.345,00 €	- €	2.015,22 €	22%
305	Santa Cruz	17.515,59 €	8.266,07 €	- €	9.249,52 €	53%
306	Santana	7.061,09 €	6.107,82 €	- €	953,27 €	14%
307	São Vicente	5.714,18 €	4.984,82 €	- €	729,36 €	13%
308	Porto Santo	5.512,04 €	3.120,80 €	- €	2.391,24 €	43%

(Fonte: [www.pordata.pt](http://www.pordata.pt), 14/07/2013)



## Anexo V

### **Indicadores/Rácios Utilizados para Medir a Eficiência Financeira**

Número	Indicador	Fonte de Informação	Rácio	Ordem de Pontuação	Peso
1	Dívidas a Terceiros por habitante	Balanço (Passivo)	$\frac{\text{Dívidas Totais a Pagar}}{\text{Número de Habitantes}}$	Menor dívida a terceiros por habitante	2
2	Liquidez	Balanço (Passivo e Ativo)	$\frac{\text{Dívidas Totais a Pagar a CP}}{\text{Dívidas a Receber a CP} + \text{Disponibilidades}}$	Menor Rácio	2
3	Endividamento Líquido por Habitante	Balanço (Passivo)	$\text{Dívidas Totais a Pagar} - (\text{Dívidas a Receber} + \text{Disponibilidade})$	Menor Endividamento Líquido por Habitante	2
4	Resultado Operacional por Habitante	Demonstração de Resultados	$\frac{\text{Resultado Operacional no Ano N}}{\text{Número de Habitantes}}$	Maior Resultado Operacional por Habitante	1
5	Peso dos Custos Com Pessoal nos Custos Operacionais	Demonstração de Resultados	$\frac{\text{Custos com Pessoal}}{\text{Custos Operacionais}}$	Menor Rácio	1
6	Diminuição das Dívidas de Curto Prazo	Balanço (Passivo)	$\text{Dívidas de CP N} - \text{Dívidas de CP N-1}$	Maior Diminuição	1
7	Diminuição dos Passivos Financeiros	Balanço (Passivo)	$\text{Dívida das Instituições de Crédito N} - \text{Dívidas a Instituições de Crédito de N-1}$	Maior Redução dos Empréstimos	2
8	Grau de Execução da Receita Liquidada relativamente às Despesas Comprometidas	Mapas de Controlo Orçamental da Despesa e da Receita	$\text{Receitas Liquidadas} - \text{Receitas Anuladas}$	Maior Grau	1
9	Prazo Médio de Pagamentos	DGAL	Prazo Médio de Pagamentos	Menor Prazo Médio de Pagamentos	1
10	Saldo Primário na Ótica dos Compromissos	Mapa do Controlo Orçamental da Despesa e da Receita	$[\text{Receita Total} - \text{Ativos Financeiros (Receita)} - \text{Passivos Financeiros (Receita)}] - [\text{Despesa Total} - \text{Ativos Financeiros (Despesa)} - \text{Passivos Financeiros (Despesa)}] + \text{Juros e Outros Encargos}$	Maior Saldo Primário	1
11	Índice de Endividamento Líquido	Balanço e Mapa de Controlo Orçamental da Receita	$\frac{\text{Dívidas Totais a Pagar} - (\text{Dívidas a Receber} + \text{Disponibilidades})}{\text{Receitas Cobradas de N-1 (Impostos Diretos, Indiretos e Taxas + Transferências Obtidas Estado)}}$	Menor Índice de Endividamento Líquido	1
12	Diminuição do Endividamento Líquido	Balanço	$\text{Endividamento Líquido N} - \text{Endividamento Líquido de N-1}$	Maior Diminuição	2
13	Peso da Dívida das Instituições de Crédito nas Receitas n-1	Balanço e Mapa de Controlo Orçamental da Receita	$\frac{\text{Dívida a Instituições de Crédito}}{\text{Receitas Cobradas n-1 (Impostos Diretos, Indiretos e Taxas + transferências Obtidas Estado)}}$	Menor Peso	1
14	Peso das Dívidas a Fornecedores nas Receitas de n-1	Balanço e Mapa de Controlo Orçamental da Receita	$\frac{\text{Dívida a Fornecedores CMLP}}{\text{Receitas Cobradas Totais n-1}}$	Menor Peso	1
15	Grau de Execução da Receita Cobrada Relativamente à Despesa Paga	Mapas de Controlo Orçamental da Despesa e Da Receita	$\frac{\text{Receita Cobrada Líquida}}{\text{Despesa Paga (Exercício + Exercícios Anteriores)}}$	Maior Grau	1

(Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, 2013)

## Anexo VI

### **NUT III – Faixa do Litoral (Entre Minho-Lima – Península de Setúbal)**

Número	NUTS III - Faixa do Litoral (Entre Minho-Lima – Península de Setúbal)
1	Minho-Lima
2	Cávado
3	Grande Porto
4	Baixo Vouga
5	Baixo Mondego
6	Pinhal Litoral
7	Oeste
8	Grande Lisboa
9	Península de Setúbal